

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

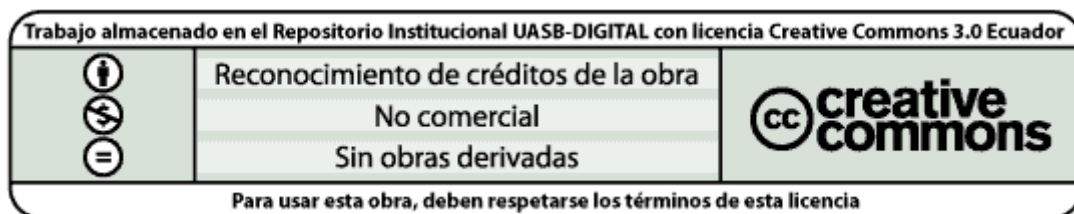
Programa de Maestría en Derecho Procesal

**Aplicación de las garantías del derecho a la defensa en el
procedimiento del reclamo tributario**

Autora: Jenny Karola Samaniego Tello

Directora: Dra. Vanesa Aguirre Guzmán

Quito, 2015



Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis

Yo, Jenny Karola Samaniego Tello, autora de la tesis intitulada Aplicación de las garantías del derecho a la defensa en el procedimiento del reclamo tributario, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de magíster en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo, por lo tanto, la Universidad utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en formato virtual, electrónico, digital u óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: 10 de diciembre de 2015.

Firma: _____

Resumen

La autoridad administrativa tributaria posee entre sus competencias la de determinar la obligación fiscal que corresponde ser observada a los contribuyentes. A su vez, los contribuyentes poseen el derecho de buscar que errores materiales o formales en el ejercicio de dicha facultad determinadora sean corregidos a través de varias vías de impugnación, tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional.

En lo que se refiere a la sede administrativa, el reclamo es el instituto adecuado para conducir la impugnación de actos determinativos. Es obligación de la Administración el atender este tipo de impugnaciones y darles el trámite legalmente previsto. Pero además de las previsiones legales, la conducción del procedimiento ha de informar la estricta observancia de las garantías que conforman el debido proceso y que se identifican con la tutela del derecho a la defensa de los administrados.

Estas garantías se encuentran constitucionalizadas y aun con yerros en la redacción de las mismas, es innegable que son aplicables no sólo a procesos judiciales sino también a procedimientos administrativos. Esto en la mayoría de los casos, pues existen alguna de estas garantías que por su naturaleza, solo serán observables en sede judicial.

En la presente investigación expongo un análisis de la aplicación de las garantías del derecho a la defensa en el procedimiento del reclamo tributario, realizando un estudio de cada una de las garantías y determinando el alcance que cada una de ellas posee en este tipo de impugnaciones a actos administrativos de naturaleza tributaria.

Palabras clave: Reclamo tributario; procedimiento administrativo tributario; derecho a la defensa; debido proceso.

Dedicatoria

A Dani, tu sonrisa hace girar mi mundo.

A ti Renato, que eres mi todo.

Agradecimiento

A Dios que guía mis pasos.

A la Dra. Vanesa Aguirre Guzmán, mi tutora por su apoyo al aceptar dirigir este trabajo y por todas sus recomendaciones siempre oportunas e imprescindibles.

A Dani por tantos sacrificios; a Renato por estar a mi lado, porque sin ti mi presente no sería lo que es; a mis padres Nora y Carlos, por su ejemplo de vida; a Mimi por el amor y la fe depositada; a Karina y Malena, por su incondicional apoyo en todo momento.

Tabla de contenidos

Introducción	8
Capítulo primero	
El procedimiento tributario: el reclamo tributario	9
1.1 El procedimiento tributario: concepto y tipos.....	9
1.2 El procedimiento de determinación de la obligación tributaria por el sujeto activo.....	14
1.3 Fases del procedimiento determinador por parte de la Administración tributaria.....	24
1.4 La impugnación del acto administrativo de determinación	30
1.5 El reclamo como vía natural de impugnación de los actos administrativos determinativos.....	33
1.6 El procedimiento de reclamo al acto administrativo de determinación.....	38
Capítulo segundo	
El derecho a la defensa en el procedimiento administrativo	43
2.1. El procedimiento administrativo: concepto y principios	43
2.2. Debido proceso y el derecho a la defensa: concepto y contenidos	54
2.3. Aplicación de las garantías del derecho al debido proceso y el derecho a la defensa en el procedimiento administrativo	62
Capítulo tercero	
Aplicación de las garantías del derecho a la defensa en el procedimiento del reclamo tributario.....	78
3.1. Las garantías del derecho a la defensa contenidas en el debido proceso previsto por la Constitución ecuatoriana aplicables al procedimiento de reclamo tributario.....	78
3.1.1. Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento	81
3.1.2. Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa	82
3.1.3. Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones	84
3.1.4. Los procedimientos serán públicos, salvo las excepciones previstas por la ley. Las partes podrán acceder a todos los documentos y actuaciones del procedimiento	87
3.1.5. Nadie podrá ser interrogado, ni aún con fines de investigación, por la Fiscalía General del Estado, por una autoridad policial o por cualquier otra, sin la	

presencia de un abogado particular o un defensor público, ni fuera de los recintos autorizados para el efecto	89
3.1.6. Ser asistido gratuitamente por una traductora o traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma en el que se sustancia el procedimiento.....	90
3.1.7. En procedimientos judiciales, ser asistido por una abogada o abogado de su elección o por defensora o defensor público; no podrá restringirse el acceso ni la comunicación libre y privada con su defensora o defensor	91
3.1.8. Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra	93
3.1.8.1. Derecho a la prueba	93
3.1.8.2. Derecho a la contradicción	95
3.1.8.3. Medios de prueba y alegación	97
3.1.9 Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia. Los casos resueltos por la jurisdicción indígena deberán ser considerados para este efecto 99	
3.1.10. Quienes actúen como testigos o peritos estarán obligados a comparecer ante la jueza, juez o autoridad, y a responder al interrogatorio respectivo.....	101
3.1.11. Ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente. Nadie será juzgado por tribunales de excepción o por comisiones especiales creadas para el efecto.....	102
3.1.12. Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se consideraran nulos. Las servidoras/os servidores responsables serán sancionados:	103
3.1.13. Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos:	105
3.2. De la aplicación directa de la Constitución a la necesidad de adecuación de las normas del Código Tributario respecto al derecho a la defensa de los sujetos pasivos en los reclamos tributarios	108
Conclusiones	113
Recomendaciones	116
Bibliografía	118

Introducción

La Constitución de la República del Ecuador vigente desde el año 2008 incorporó una serie de garantías que rigen los procesos judiciales y administrativos dispuestas a la concreción del debido proceso, entre las que consagra el derecho a la defensa, que integra garantías mínimas, y que específicamente dentro de los procedimientos administrativos tributarios, objeto de nuestro estudio, deben asegurarse a favor de los sujetos pasivos.

De allí, que el estudio pretende analizar si dentro del procedimiento del reclamo tributario, tal como está normado por el Código Tributario, se observan las garantías del derecho a la defensa, para ello se parte de una descripción del ejercicio de la facultad determinadora de la Administración tributaria frente al sujeto pasivo y la opción que tiene este último de interponer un reclamo tributario, y su procedimiento de acuerdo a la ley. Luego de ello, considerando que el procedimiento del reclamo deriva en un acto administrativo, realizaremos un estudio de los principios que rigen los actos administrativos, para luego identificar las garantías del debido proceso y específicamente un estudio de las garantías del derecho a la defensa en los procedimientos administrativos.

En la última parte de nuestro estudio nos referiremos a las garantías del derecho a la defensa que son aplicables y aquellas que no lo son con referencia al procedimiento del reclamo tributario, lo cual supone un análisis detallado de esta figura desde la óptica constitucional vigente en nuestro país.

Capítulo primero

El procedimiento tributario: el reclamo tributario

1.1 El procedimiento tributario: concepto y tipos

Como tarea preliminar en el marco de una contextualización necesaria sobre la temática abordada, resulta menester referir brevemente la noción *poder tributario*. A decir de Héctor Villegas, el poder tributario (potestad tributaria) constituye la facultad soberana –pero reglada– “de generar normas, a través de las cuales el Estado puede compeler a sus ciudadanos, a fin de que entreguen una porción de sus rentas o patrimonio con la finalidad de atender las necesidades públicas”.¹ Esta facultad estatal se basa en un deber ser de los ciudadanos² de contribuir al bienestar general por sobre el interés particular. Deviene este basamento en una expresión de la solidaridad, colaboración y una responsabilidad de los habitantes para con el Estado, lo cual implica necesariamente anteponer el interés general al interés particular, promoviendo el bien común.

Sobre esta misma categoría, Juan Carlos Mogrovejo sostiene: “El poder tributario es un atributo que dimana de la esencia del poder público del Estado, por el cual tiene la capacidad jurídica para imponer tributos a sus administrados”,³ y continúa señalando que: “Si bien el poder tributario o potestad tributaria es ejercido por el Estado bajo su poder de imperio, no es menos cierto que esta capacidad debe estar legitimada a través de un apalancamiento jurídico, con reconocimiento en la fuente primaria del derecho cual es la Constitución Política del Estado, como

¹Héctor Villegas B, *Curso de Finanzas, Derecho financiero y tributario*, 7ª ed., (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001), 186.

²*Constitución de la República del Ecuador* [2008], tít. II, “Régimen de desarrollo”, cap. noveno, “Responsabilidades”, art.83, núm. 15 ([Quito]: Asamblea Nacional, Comisión Legislativa y de Fiscalización, s.f.): 57.

³Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *El poder tributario municipal en el Ecuador*, (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Ediciones Abya-Yala, Corporación Editora Nacional, 2010), 13.

instrumento en el que descansa el ordenamiento jurídico y político supremo en un Estado de Derecho, y que encuentra desarrollo en la demás normativa secundaria”.⁴

De allí que el ejercicio del poder tributario otorga al Estado la facultad para crear, modificar o suprimir tributos. En efecto, el poder tributario –que cuenta con asidero constitucional–se lo ejerce mediante la función legislativa –producción de leyes– y ejecutiva –iniciativa legislativa privativa–.⁵ El ejercicio del poder tributario implica por tanto, la facultad de generar normas para obtener recursos para la satisfacción de gastos inherentes a la organización estatal.

Así, los tributos, llámense impuestos, tasas o contribuciones especiales, responden a la necesidad del Estado de recaudar recursos económicos con el fin de destinarlos al financiamiento de las necesidades públicas, o para cumplir otros fines extrafiscales; de allí que los tributos representan una carga económica sobre el ciudadano, ya sea cuando exista una manifestación de riqueza, una posesión de patrimonio o un consumo de bienes y servicios–“hipótesis de incidencia tributaria”, como lo denomina Geraldo Ataliba⁶–. En la actualidad, se ha propuesto una definición de ciudadanía fiscal, enfocando a los tributos como una contribución solidaria, que permite un compromiso entre ciudadanos y Estado, misma que es fomentada en Ecuador por el Servicio de Rentas Internas: “la conciencia de las personas, grupos e instituciones acerca de su responsabilidad y compromiso en la construcción de una sociedad cohesionada, democrática y justa, a través del ejercicio de sus derechos y deberes fundamentales [...]”.⁷

El poder tributario tiene sus límites en los principios constitucionales tributarios, principalmente aquellos detallados en los arts. 300 y 301 de la Constitución (legalidad, generalidad, progresividad, equidad, eficiencia, irretroactividad, transparencia y suficiencia recaudatoria), que establecen directrices de aplicación de la norma respecto de los sujetos pasivos. Es importante considerar que si bien el poder tributario tiene límites señalados en la propia Constitución, no se puede confundir tal facultad de crear, modificar o extinguir tributos (sujeta a los principios de legalidad y de reserva de ley) con el procedimiento que se debe seguir

⁴ Ibid., 15.

⁵ La iniciativa para presentar proyectos de ley en impuestos, sólo le corresponde al Presidente de la República, pero igual que cualquier ley, ha de someterse al trámite de la Asamblea Nacional, establecido en la Constitución y a los principios del régimen tributario.

⁶ Geraldo Ataliba, *Hipótesis de incidencia tributaria* (Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987), 66.

⁷ Servicio de Rentas Internas, *Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir*. (Quito: Abya-Yala, 2012), 385.

para que el Estado recaude, verifique y sancione el incumplimiento de las obligaciones tributarias –estas últimas facultades conocidas bajo el concepto de “potestad de imposición”-.⁸

Precisamente, y en atención a lo anterior, el Estado ha establecido un procedimiento administrativo en atención al cual, de manera reglada, se han señalado las directrices que han de regir las actuaciones de las Administraciones tributarias (central, seccional o de excepción) y los sujetos pasivos. Así, la Administración tributaria puede ejercer las potestades de las que está investida y que de acuerdo al Código Tributario⁹ son las facultades determinadora, recaudadora, resolutive, sancionadora y, de igual forma, la facultad reglamentaria (de aplicación de la ley); el ejercicio de estas potestades determina que el procedimiento tributario consista en actos encausados a gestionar, recaudar, sancionar y emitir resoluciones respecto de los sujetos pasivos y sus obligaciones tributarias.

Para poder definir al procedimiento tributario es necesario entender que se trata de un procedimiento administrativo, esto es, el conjunto de actuaciones que realiza una Administración pública para la consecución de un fin determinado. Agustín Gordillo ha definido al procedimiento administrativo como “la serie o secuencia de actos a través de los cuales se desenvuelve la actividad principalmente de los organismos administrativos”.¹⁰ Por su parte, Celso Bandeira de Mello define al procedimiento administrativo como “una sucesión secuencial y encadenada de actos administrativos que tienden todos, a un resultado final y conclusivo”¹¹. Continúa el autor y señala: “Esto significa que para que exista el procedimiento debe haber una secuencia de actos vinculados entre sí, es decir, organizados en una ordenada sucesión con objeto de alcanzar un acto final, en vista del cual se compuso esa cadena, sin perjuicio de que cada uno de los actos integrados en este conjunto conserve su propia identidad funcional que autoriza reconocer en ellos lo que los autores califican como *autonomía relativa*”.¹² De estas definiciones podemos colegir

⁸ Juan Carlos Mogrovejo señala que la potestad de imposición es aquella que tiende a aplicar las normas tributarias (tributos), colocando al Estado en un plan de administrador y por tanto la ejerce en el marco de la relación crédito-deuda. Vid. Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *El poder tributario municipal en el Ecuador*, 16.

⁹ Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, codificación 9, en Registro Oficial, Suplemento, 38 (14 de junio de 2005).

¹⁰ Agustín Gordillo, *Tratado de Derecho administrativo y obras selectas*, tomo 2, *La defensa del usuario y del administrado* (Buenos Aires: Fundación de Derecho administrativo, 2014), IX-6.

¹¹ Celso Antonio Bandeira De Mello, *Curso de Derecho Administrativo*, (México: Editorial Porrúa, 2006), 424.

¹² *Ibíd.*

que el procedimiento administrativo se trata de un conjunto de actos vinculados entre sí, interdependientes y enfocados de manera sistemática, a producir efectos jurídicos vinculados a su ámbito de aplicación, e investidos de legitimidad por cuanto se los supone sujetos a las normas que los regulan con el fin de garantizar los derechos de los administrados y generar una obligatoriedad legítima.

Como hemos señalado, la naturaleza de los procedimientos tributarios no difiere de la que es propia de los procedimientos administrativos generales, en tanto conjunto de actos encaminados a la generación o concreción de la voluntad administrativa. Así, Ana María Delgado entiende al procedimiento administrativo tributario –o simplemente procedimiento tributario– como: “constituido por una serie de actos relacionados entre sí con una finalidad común”.¹³ A esto, la autora añade los fines propios del quehacer tributario, a saber: “gestionar, recaudar e inspeccionar los tributos, así como sancionar las infracciones tributarias y revisar los actos tributarios”,¹⁴ los cuales caracterizan al procedimiento tributario y lo diferencian del procedimiento administrativo general. En efecto, el procedimiento tributario difiere del procedimiento administrativo general únicamente en su objeto, el cual se torna especializado respecto de las distintas relaciones jurídicas que emanan del fenómeno jurídico denominado “tributo”.

De hecho, el procedimiento tributario va a tender al ejercicio de las específicas potestades públicas que poseen las Administraciones tributarias, conforme lo señala el Código Tributario y que se relacionan con la gestión de los tributos –facultades determinadora, recaudadora, resolutive, reglamentaria y sancionadora–.

De las definiciones señaladas con anterioridad es evidente que los actos de la Administración tributaria, en cuanto a su fin, se refieren a la obligación tributaria –material o formal–, misma que nace una vez cumplido el precepto señalado en la norma denominado comúnmente hecho generador. La obligación tributaria implica la existencia de una relación jurídico-tributaria entre dos sujetos, el sujeto activo y el sujeto pasivo. Así, la Administración tributaria se constituye en el sujeto activo investido de prerrogativas y facultades respecto del tributo, de manera directa, y del contribuyente, de manera indirecta. Por otra parte, el contribuyente será la persona

¹³Ana María Delgado García y Rafael Oliver Cuello, *Los procedimientos en el ámbito tributario* (Barcelona: Editorial UOC, 2008), 21.

¹⁴*Ibíd.*

natural o jurídica que cumple con el supuesto legal que da nacimiento a la obligación tributaria, al cual corresponde, en consecuencia, la observancia de una serie de conductas. Cada parte en esta relación ha de cumplir deberes y obligaciones, sujetándose a las garantías constitucionales y a las normas procedimentales previamente establecidas.

Dentro de esta relación, es necesario destacar que las funciones de la Administración tributaria se enfocan principalmente en dos gestiones claramente diferenciadas: la primera que consiste en la determinación y recaudación de los tributos, y la segunda que es la atención y resolución de peticiones, consultas, reclamos y recursos presentados por los sujetos pasivos.

La gestión de determinación y recaudación de los tributos constituye conforme el art. 68 del Código Tributario¹⁵ una *facultad oficiosa*, que se caracteriza por estar regida, como la denominación ya lo anticipa, por el principio de oficialidad; por tanto corresponde a la autoridad tributaria la carga del impulso del procedimiento a través de todos sus pasos, sin que tenga que esperar a que el sujeto pasivo la inicie, basta con que se haya verificado el hecho generador.

La segunda gestión constituye una *facultad resolutive*, y se refiere a la atención de las peticiones realizadas por sujetos pasivos o terceros interesados. Esta facultad, en su inicio, puede estar informada tanto por el principio dispositivo –en la mayoría de los casos– como por el oficioso. Básicamente corresponde al sujeto pasivo, en la gran mayoría de los casos, accionar sus pretensiones vía petición, reclamo o recurso, lo que impide a la autoridad tributaria actuar de oficio, excepto en los casos que señala la ley –recurso de revisión–. Así, la fase resolutive en sede administrativa, permite un control de legalidad de los actos administrativos que se realizan ante la propia Administración tributaria. Cabe señalar que en ejercicio de la facultad resolutive, la Administración tributaria está capacitada para absolver consultas que los sujetos pasivos puedan plantearle respecto del debido entendimiento y aplicación de la ley y demás normativa secundaria de contenido tributario, de conformidad con lo previsto por el art. 135 del Código Tributario.

También para el ejercicio de sus facultades reglamentaria y sancionadora, las Administraciones tributarias deben observar procedimientos reglados, los cuales

¹⁵ Código Tributario, art. 68.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

ciertamente poseen una naturaleza oficiosa, aunque pueda mediar insinuación o noticia de terceros como antecedente del actuar público.

En todo caso, los dos tipos de procedimientos tributarios más recurrentes en la práctica ecuatoriana son los que van a gestionar los tributos y que se relacionan con la facultad determinadora, y los que van a atender peticiones, reclamos y recursos de los ciudadanos, que se relaciona con la facultad resolutoria de la Administración tributaria. Analizamos a continuación estos dos procedimientos; el de determinación como antecedente necesario del reclamo administrativo, y este último como tema central de nuestra investigación.

1.2 El procedimiento de determinación de la obligación tributaria por el sujeto activo

Es claro que el fin de la política fiscal bajo el marco constitucional detallado en el art. 285 de la Carta Magna, persigue tres objetivos básicos: el financiamiento de servicios, redistribución de los ingresos y la generación de incentivos. Así, los tributos juegan un papel fundamental para el cumplimiento de estos objetivos. Tradicionalmente los impuestos, tasas y contribuciones han sido vistos por los contribuyentes como una carga; sin embargo, este paradigma y visión negativa forman parte de la ausencia de una cultura participativa en los gastos de la sociedad políticamente organizada, visión que se pretende cambiar con el enfoque del régimen tributario establecido en la norma constitucional, la cual se aleja del esquema de *carga* y supone más bien, un pacto social contributivo.¹⁶

En este mismo sentido, la idea de tributo como un deber de colaboración ha sido definida, según Plazas Vega: “como las prestaciones valiables que el Estado o una comunidad supranacional exige con fundamento en el deber de colaboración, en ejercicio de su poder tributario y en virtud o por medio de una ley o decisión o acto jurídico comunitario, para cubrir sus gastos corrientes y de inversión y, en general, para obtener la realización de sus fines”.¹⁷

Conscientes de las desigualdades sociales y la poca confianza en las Administraciones tributarias, el reto que afronta el Estado ecuatoriano bajo el

¹⁶Al respecto, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe CEPAL, lo ha definido de la siguiente manera: “En este sentido, la necesidad de generar un pacto fiscal adquiere un papel fundamental en el bienestar de una sociedad, al dotar de mayor capacidad redistributiva al Estado a través de un compromiso gradual del incremento del pago de impuestos y el control progresivo de la evasión”. Cepal, *La hora de la desigualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir*. (Santiago: Cepal, 2010), 254.

¹⁷Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, tomo II, *Derecho Tributario*, 2ª ed. (Bogotá: Editorial Temis, 2005), 611.

postulado constitucional antes citado, es promover una política fiscal que fomente una ciudadanía enfocada en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias como un deber ser, como un compromiso de los ciudadanos para con el Estado; compromiso que transparente el uso de recursos y devenga en mejores condiciones de vida para quienes menos recursos tienen, esto es, la correcta redistribución de los ingresos. Incluso esta comprensión va un poco más allá, propugnando la creación de incentivos a la producción, productividad y generación de empleo, la inversión y reinversión y el uso de medios de producción con conductas ecológicas amigables con el ambiente. En este sentido las reformas tributarias de los últimos años¹⁸ se han identificado con ciertos estímulos a tipos determinados de inversión; con el incremento de tarifas y la imposición de tributos a conductas no ecológicas y que atenten contra la salud de las personas.

Si bien se considera el carácter redistributivo de los tributos, no es menos cierto que su función primordial será la obtención de recursos necesarios para el cumplimiento de los objetivos trazados en la norma constitucional. Bajo este enfoque, sin dejar de ejercer las restantes facultades, la autoridad tributaria está en la obligación de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.¹⁹ Para ello ejercerá la facultad determinadora respecto de los sujetos pasivos, con el fin de establecer si se han ajustado a lo preceptuado en la norma, esto es, determinar si ha nacido la obligación tributaria, quien es el sujeto pasivo y la cuantía del tributo a pagar.

¹⁸ En el año 2011 entró en vigencia el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI, en Registro Oficial, Suplemento, 351, 29 de diciembre de 2010, que disminuyó la tarifa de impuesto a la renta a sociedades, con el fin de incentivar la inversión, creó exenciones de pago de impuesto a renta y del anticipo a nuevas inversiones, e implementó deducciones adicionales a conductas ecológicas amigables.

En el año 2012, la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, Registro Oficial, Suplemento, 384, 24 de noviembre de 2011, creó impuestos verdes orientados a sancionar el uso de conductas que no fueren ecológicas y gravó con mayores tarifas al alcohol y tabaco.

Un año después, la Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social, Registro Oficial, Suplemento, 847, 10 de diciembre de 2012, se enfocó en limitar las utilidades de entidades financieras fomentando la inversión y devolución de Impuesto a la Salida de Divisas como crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta. Finalmente en el año 2014, la Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, Registro Oficial, Suplemento, 405, 29 de diciembre de 2014, fijó techos a la deducibilidad de gastos en publicidad y remuneraciones.

¹⁹ El Código Tributario en su art. 96 establece la obligatoriedad del cumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes y responsables, responsabilidad que no se limita sólo a la presentación y pago de tributos; sino que abarca algunos deberes como la inscripción y actualización de información en los registros, llevar registros contables, facilitar inspecciones contables, exhibir documentación y presentarse ante la autoridad tributaria, so pena de ser sancionado con multas por incumplimiento.

De lo anterior, se puede deducir que un ordenamiento tributario basado en el cumplimiento voluntario de los contribuyentes requiere además que se dote al ente recaudador de potestades jurídicas adecuadas para verificar las declaraciones presentadas, así como para sancionar aquellas que no se han presentado, o cuando contengan datos erróneos o falsos con el fin de crear un riesgo de incumplimiento que frene las actitudes que no vayan encaminadas al cumplimiento.

Estas potestades se las identifica con la denominación de *facultad determinadora*, la cual constituye “el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo”.²⁰ Para Carlos Giuliani Fonrouge, la determinación tributaria constituye: “el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”.²¹ Por su parte, Ramón Valdés Costa expresa que “la determinación es una fase insuprimible, ya sea por acto de la autoridad o contribuyente por delegación de funciones, pero aclara que a su juicio, no hay acto de determinación mediante delegación de funciones, sino una mera liquidación practicada por el contribuyente y controlada por la administración”.²² De la opinión de los autores citados tenemos que la facultad determinadora se ejerce sobre la base de la declaración del sujeto pasivo y de la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables, así también se la ejerce a través de la composición del tributo correspondiente cuando se advierta la existencia de hechos imposables no declarados, y la adopción de medidas legales que estimen convenientes para esa determinación.

Es importante precisar que el ejercicio de la facultad determinadora se manifiesta en distintos momentos, según el modo de determinación que la ley prevé. De manera que, en el modo de determinación por el sujeto pasivo, esto es, mediante declaración, la Administración Tributaria aparece ejerciendo su facultad determinadora con posterioridad a la actuación del sujeto obligado o ante su inacción tras el agotamiento de los respectivos plazos, y en el marco de la verificación,

²⁰ Código Tributario, art. 5.

²¹ Carlos Giuliani Fonrouge, *Curso de derecho financiero*, tomo I, (Buenos Aires: Depalma, 1984), 506.

²² Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario* (Buenos Aires, Depalma, 1996), 355.

complementación o enmienda de la declaración realizada por aquel o ante la falta de declaración; en cambio, en los modos de determinación a cargo del sujeto activo y en el mixto, la Administración Tributaria interviene inicialmente en el proceso determinativo con liquidaciones de oficio.

Para poder entender cómo funciona la facultad determinadora se hace necesario explicar que el Derecho Tributario, al igual que muchas otras especializaciones jurídicas, posee dos componentes: uno material y uno formal. El primer aspecto es la norma sustantiva, que señala el hecho generador, la cuantía, el sujeto pasivo las exenciones y deducciones de cada tributo; y, el segundo aspecto que hace relación a la norma adjetiva que señala el procedimiento de verificación, determinación y cobro de los tributos. Así, el primer aspecto permite señalar los aspectos fácticos del tributo y el segundo permite el ejercicio de facultades para la confirmación de la correcta configuración y recaudación del tributo por el sujeto activo. Esto implica que entre uno y otro aspecto existe una relación complementaria e indisoluble. Al decir de Villegas:²³

Básicamente, el derecho tributario material contiene el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica, en determinado lugar y tiempo y con respecto a una persona, da lugar a la pretensión crediticia tributaria (hecho imponible). Además, son sus normas las que establecen tácita o expresamente quién es el pretensor (sujeto activo), quiénes son (sujetos pasivos) y quiénes "pueden ser" (capacidad jurídica tributaria) los obligados al pago. Abarca asimismo las circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de modo tal que dicha configuración no se traduzca en el mandato de pago originariamente previsto en la norma (exenciones y beneficios tributarios). Comprende también el derecho tributario material, los elementos indispensables para fijar la magnitud pecuniaria de la pretensión crediticia (elementos cuantitativos), así como los medios mediante los cuales se deshace el ligamento que temporariamente vinculó a los dos polos de la relación (medios extintivos de la obligación tributaria). Regula, por último, otros importantes aspectos, como la solidaridad, el domicilio, los privilegios.

Continuando con Villegas, respecto del derecho tributario formal, el autor añade:²⁴

El derecho tributario formal es el complemento indispensable del derecho tributario material por cuanto contiene las normas que la administración fiscal utiliza para comprobar ("accertare") si corresponde que determinada persona pague determinado tributo, y —en su caso— cuál será el importe que por tal concepto le corresponderá percibir. Esa inseparabilidad es la misma de todo derecho sustantivo que no puede ser aplicado a los casos concretos sin la existencia de un derecho adjetivo que proporcione las "reglas de aplicación [...] Es entonces cuando surge el derecho tributario formal, por cuanto el sector normativo contiene las regulaciones en

²³ Héctor B. Villegas, "*Curso de Finanzas, Derecho financiero y tributario*", 245-247.

²⁴ *Ibíd.*

que se puntualiza concreta y detalladamente cuáles son las vías de acción que el organismo fiscal (brazo ejecutor de la norma) debe seguir para corporizarlas previsiones generatrices abstractas. O sea: El derecho tributario formal suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido.

La importancia de la determinación por la Autoridad tributaria radica entonces en el control que realiza respecto del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Más allá de la voluntariedad de la declaración y pago que realizan los contribuyentes y responsables, está el deber de verificar si aquella voluntariedad se ajusta al presupuesto legal. Partiendo de las presunciones de conocimiento de ley y de buena fe de los contribuyentes, la Administración tributaria está llamada indefectiblemente a verificar de manera permanente el cumplimiento cabal de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos.

El procedimiento determinativo está enfocado a verificar el cumplimiento de la obligación tributaria, aun y cuando el sujeto pasivo no haya presentado la declaración. Así, la premisa esencial es que se haya verificado la existencia del hecho generador del tributo, el cual configura el nacimiento de la obligación tributaria, cuando no haya existido la declaración y el pago de los tributos; o aun cuando haya la declaración y pago de tributos, es necesario verificar que esto se haya realizado acorde a la medida legal.

Para aclarar el concepto de determinación citaremos nuevamente a Villegas para quien: “la determinación es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria ("an debeatur"); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda ("quantum debeatur")”.²⁵ Analizando la definición dada por el autor, se explica de la siguiente manera, acto porque la determinación tributaria puede nacer de la declaración del sujeto pasivo, o de un acto determinativo, en este supuesto sin embargo este acto determinativo, está a cargo de la Administración y es consecuencia de un procedimiento constituido a su vez, por una serie de actos. Ya sea un acto o una serie de actos, estos solo pueden surgir por el comportamiento de los sujetos pasivos frente al presupuesto normativo, que determina en qué circunstancias se produce el hecho que genera el nacimiento de una obligación tributaria cuantificable que genera una deuda, esto es, el vínculo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, y que presupone para el uno una obligación a cumplir, y para el

²⁵ Ibid., 329-332.

otro la obligación de recaudar lo adeudado, vínculo que solo puede extinguirse por el cumplimiento de la obligación tributaria, dicho en otras palabras, el pago de lo adeudado.

Para analizar la comprensión que nuestro legislador ha tenido de la facultad determinadora, comenzamos citando el artículo 87 del Código Tributario el cual define a esta facultad como: “el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo”. Por tanto, la determinación, consiste en el acto o conjunto de actos que pueden ser ejercidos tanto por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, como por el sujeto activo de la misma, tendientes en ambos casos a establecer:

- a) Si se ha llegado o no a verificar el hecho señalado por la ley como generador de obligación tributaria;
- b) En caso de haberse cumplido el hecho generador, el monto o valor susceptible de imposición, es decir, la base imponible sobre la cual se aplicará la tarifa del tributo; y,
- c) Si ha producido el hecho generador y se ha cuantificado el valor sobre el cual se aplicará la tarifa del tributo correspondiente, entonces se procede a liquidar el valor del tributo; que consiste en el monto de la obligación tributaria que el sujeto pasivo deberá satisfacer a favor de la Administración tributaria. Para lo cual, aplicando principios constitucionales y legales dentro de un procedimiento reglado, se emite un acto administrativo válido, capaz de producir los efectos legales, esto es, obligar al sujeto pasivo al pago de la obligación tributaria.

De lo anterior, el procedimiento determinativo de acuerdo a la normativa tributaria ecuatoriana supone que ésta puede realizarse por el sujeto pasivo o por el sujeto activo en forma directa, mixta o presuntiva:

- a) **Determinación por el sujeto pasivo:** opera conforme el artículo 89 del Código Tributario, esto es, cuando el contribuyente o responsable presentan la declaración de sus impuestos en las formas establecida en la normativa. Para entender un poco acerca de aquella, citaremos a Dino Jarach, quien al respecto sostiene que: “para determinados impuestos la declaración tributaria tiene un amplio alcance; el declarante interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o a los hechos

cuya verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales, y finalmente aplica la cuota del impuesto sobre los valores determinados”.²⁶

Se debe enfatizar que la declaración efectuada es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración, siendo el sujeto pasivo, es responsable por la exactitud y veracidad de los datos contenidos en sus declaraciones.

- b) Determinación por el sujeto activo:** Se configura cuando la Administración tributaria cuantifica la obligación tributaria de los sujetos pasivos, por tanto el acto de determinación consiste en una declaración unilateral del ente recaudador por la cual fija o no la existencia de una obligación tributaria. Así, a través de este acto la administración se limita a establecer el importe de la deuda a través de un procedimiento que redunde en un acto de determinación, respecto de la obligación ya nacida con la realización del hecho imponible. Con relación a esta modalidad, Juan Carlos Mogrovejo sostiene que: “esta forma de determinación representa la consecuencia de la verificación de los actos de determinación declarativa de los sujetos pasivos del tributo que amerite determinaciones por diferencias, o en el más estricto sentido determinaciones complementarias, aunque por previsión legal y en torno a otro procedimiento, encasillada la calificación a actos determinativos adicionales dentro de la sustanciación de una petición o reclamo administrativo. Igualmente encarna la modalidad que con mayor tecnicismo y certeza sustenta la liquidación impositiva en aquellos tributos determinados de oficio por la administración”.²⁷ Aspectos que develan los dos momentos en los que aparece la Administración tributaria ejerciendo la facultad determinadora.

²⁶ Jarach, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario* (Buenos Aires, AbeledoPerrot, 1999), 424.

²⁷ Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, “La caducidad en los actos de determinación de la obligación tributaria de la administración y su tratamiento en la legislación ecuatoriana”, en *Foro: Revista de Derecho*, No. 11, (I semestre 2009), 127.

- c) **Determinación mixta:** Es la efectuada por la Administración tributaria en base a la información entregada por el sujeto pasivo, quienes quedan vinculados para todos los efectos por su información, esto es, cuando la autoridad tributaria y los contribuyentes trabajan de manera conjunta para determinar la obligación tributaria. La determinación mixta atañe a aquellos impuestos cuya determinación corresponde a la administración y no a aquellos sujetos a declaración, además es un procedimiento de excepción, con un alcance limitado y aplicable a pocos impuestos. Carlos Giuliani Fonrouge sostiene que: “son pocos los casos en que la determinación de la obligación se realiza mediante la acción coordinada del fisco y del contribuyente o, mejor dicho, que sea efectuada por la autoridad según elementos o antecedentes proporcionados por el sujeto pasivo, lo cual caracteriza a la determinación mixta”.²⁸

La determinación a su vez, puede ser de forma directa o presuntiva:

- a) **Determinación directa:** La cuantificación de los tributos de manera directa se efectuará en base a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, su contabilidad, documentos y registros que posea. También se usará información que repose en las bases de datos de la Administración tributaria o que arrojen los cruces informáticos con diferentes contribuyentes, entidades públicas u otros. Este tipo de determinación es la usada con mayor frecuencia por las Administraciones tributarias. En este sentido Gabriel Gotlib señala: “la determinación directa corresponde con clara prioridad cuando no hay discusión sobre los hechos y sí sobre el derecho y cuando los elementos conocidos por la Administración dan un conocimiento cierto sobre la materia imponible. No existe discrecionalidad para elegir una u otra vía”.²⁹

De acuerdo a la normativa ecuatoriana la determinación directa se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto

²⁸ Carlos Giuliani Fonrouge, “Curso de derecho financiero”, 506.

²⁹ Gabriel Gotlib, *El Procedimiento Tributario*. (Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003), 260.

pasivo, así como aquello establecido en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.³⁰ Sobre esto, Fernando Pérez Royo sostiene que: “la determinación directa es el método que más adecuadamente mide la magnitud en que consiste la base imponible. En la estimación directa existe una correspondencia entre la definición de la base imponible y su medición, que se lleva a cabo directamente sobre las magnitudes empleadas en la propia definición, sin la medición de conceptos o magnitudes añadidas”.³¹

- b) Determinación presuntiva:** También llamada sobre base presunta, en este caso la Administración tributaria está facultada a estimar el monto de la obligación, esto es, ante la imposibilidad objetiva de conocer los elementos necesarios que le corresponde evaluar en circunstancias ordinarias. Esto significa que la determinación presuntiva es una modalidad subsidiaria, que parte de indicios para establecer y cuantificar el hecho imponible.

Al no existir un conocimiento cierto y completo de las circunstancias relacionadas con la obligación tributaria, se trabaja sobre la base de los elementos conocidos y de indicios o comparables. Por la inexistencia de certezas se debe asumir probabilidades que brindarían un resultado más parecido al verdadero.

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece los criterios generales para la determinación presuntiva por coeficientes;³² cuando sea procedente, ésta se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio que, por su vinculación normal con la actividad generadora de la renta, permitan presumirlas, más o menos directamente, en cada caso particular. Por tanto, la determinación presuntiva tendrá lugar cuando no sea posible la determinación directa, ya

³⁰Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, codificación 26, en Registro Oficial, Suplemento, 463, 17 de noviembre de 2004.

³¹Fernando Pérez Royo, *Curso de derecho tributario* (Barcelona: Marcial Pons, 2002), 340.

³² Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, art. 25: Cuando no sea posible realizar la determinación presuntiva utilizando los elementos señalados en el artículo precedente, en cuyo caso se aplicará coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económica que serán fijados anualmente por el Director General del Servicio de Rentas Internas mediante una Resolución, que debe dictarse en los primeros días del mes de enero de cada año. Estos coeficientes se fijarán tomando como base el capital propio y ajeno que utilicen los sujetos pasivos, las informaciones que se obtengan de los mismos que operen en condiciones similares, y, otros indicadores que se estimen apropiados.

por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo, ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla; y que frente a tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determinen la ley respectiva.

Según lo determinan los arts.1, 2 y 8 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la renta gravada es la utilidad, ganancia, incremento patrimonial, o, la renta percibida por el sujeto pasivo. No obstante lo anterior, es interesante el fallo de casación de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia respecto a la determinación presuntiva. Para mayor ilustración, citamos la parte pertinente del fallo:

“QUINTO: La determinación presuntiva, procedente en los eventos descritos en los incisos tercero, cuarto y quinto del artículo 23, se puede efectuar ya con los criterios señalados en el artículo 24, ya mediante los coeficientes referidos en el artículo 25. En uno y otro caso, el legislador ha considerado que la utilidad o renta imponible es una parte, alícuota, porcentaje o porción del total de ingresos y de ninguna manera la totalidad del mismo. El artículo 18 de la ley que determina que la renta establecida presuntivamente no está sujeta a deducciones tiene como premisa cierta y lógica que dicha renta ya consideró las deducciones en el proceso de determinación presuntiva. Si se lee con atención los artículos 24 y 25 referidos se puede concluir paladinamente que los gastos son un elemento esencial que debe considerarse al momento de determinar aquella parte, porción, porcentaje, etc., de los ingresos que constituirán la base imponible. SEXTO: La Constitución Política de 1998 en el artículo 272, vigente al tiempo de los hechos, la Constitución del 2008 en el artículo 300, y el Código Tributario en el artículo 5, recogen como principios del sistema tributario, entre otros, el de generalidad y el de equidad o igualdad. En virtud de estos principios es inadmisibile que el impuesto a la renta se determine para unos contribuyentes sobre el ingreso bruto y para otros sobre el ingreso neto. De ahí que resulta inadmisibile por ilógico, irracional, ilegal e inconstitucional el proceder de la Administración Tributaria que en la especie ha calculado el impuesto a la renta sobre el ingreso bruto sin considerar ninguna deducción. El sentido correcto en que debe entenderse el Art. 18 de la Ley de Régimen Tributario Interno, esto es en concordancia con los artículos 24 y 25 es decir no se prohíbe la deducción, sino la doble deducción, pues en la determinación presuntiva se debe necesariamente considerar para disminuir del ingreso, los gastos y costos necesarios para generar, mantener y mejorar los mismos”.³³

³³ Ecuador, Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario, *Expediente de Casación*, 15, en *Registro Oficial Suplemento*, 135, 26 de abril del 2011.

1.3 Fases del procedimiento determinador por parte de la Administración tributaria

Considerando que los actos determinativos son el resultado y la conclusión de un procedimiento determinador realizado por la Administración tributaria con el fin de verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias, constituyen actos administrativos regulares, llamados a producir efectos y por ello revisten de ciertos caracteres jurídicos esenciales, mismos que a criterio de Roberto Dromi son:

- *Legitimidad*. Es la presunción de validez del acto administrativo mientras su posible nulidad no haya sido declarada por autoridad competente.
- *Ejecutividad*. Es la obligatoriedad, derecho a la exigibilidad y deber de cumplimiento que el acto importa a partir de su notificación.
- *Ejecutoriedad*. Es la atribución que el ordenamiento jurídico, en forma expresa o razonablemente implícita, reconoce a la autoridad con funciones administrativas para obtener el cumplimiento del acto. La ejecución administrativa no podrá ser anterior a la notificación del acto. Cuando el acto sea ejecutivo, pero no ejecutorio, se deberá solicitar judicialmente su ejecución coactiva.
- *Estabilidad*. Es la prohibición de revocación en sede administrativa de los actos que crean, reconocen o declaran un derecho subjetivo, una vez que han sido notificados al interesado.
- *Impugnabilidad*. Todo acto administrativo, aun cuando sea regular, es impugnable administrativamente por vía de recursos o reclamaciones.³⁴

Estos caracteres comunes y esenciales, han sido recogidos en la normativa tributaria vigente; el de estabilidad ha sido temperado, pues en determinados casos procede el recurso de revisión en contra de actos firmes,³⁵ como una facultad extraordinaria de la Administración tributaria. Las doctrinas actuales³⁶ propugnan como característica del acto administrativo la estabilidad por sobre la revocabilidad, habida cuenta de que la revocación es una medida excepcional, ya que no sería posible que un acto que se presume legítimo y ejecutoriado pueda ser fácilmente revocado, criterio también acogido por el Código Tributario.

³⁴ Roberto Dromi, “Derecho Administrativo” < <http://uaiderechoadministrativo.wikispaces.com/file/view/TRATADO%20DE%20DER%20ADMIN%20DROMI.pdf/419922716/TRATADO%20DE%20DER%20ADMIN%20DROMI.pdf> >. Consulta: 10 de enero, 2015.

³⁵ Respecto del recurso de revisión, siendo como es un recurso extraordinario, procede de oficio, pero también a petición de parte, en reiterados fallos de la Corte Nacional de Justicia se ha establecido que basta la insinuación del recurso de revisión por parte del sujeto pasivo para que la Administración deba resolverlo.

³⁶ Agustín Gordillo, *Tratado de Derecho administrativo y obras selectas*, t. 3, *El acto administrativo*, 10ma ed., (Buenos Aires: Fundación de Derecho administrativo, 2011), VI-1-38.

El acto determinador, en el caso específico de aquellos impuestos recaudados por la Administración tributaria central, Servicio de Rentas Internas, puede ser de dos tipos: *acta de determinación* o *liquidación de pago por diferencias*, cuyos procedimientos de emisión explicaremos a continuación:

a) Acta de determinación: Walter Schick la define como: “un acto administrativo con el cual concluye el procedimiento de determinación estableciendo en términos autoritarios –con fuerza de autoridad– la suma del tributo; esto es, en el acta se determina qué importe debe exigir la administración al sujeto pasivo, definiendo su deuda tributaria”.³⁷ Para llegar a este acto final, conforme al artículo 68 del Código Tributario, se ha de realizar, por parte del sujeto activo, un conjunto de actos reglados que comprende entre otros la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes; la composición del tributo correspondiente, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación. Para ello se realiza un análisis de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y de la información que posea la Administración Tributaria, así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.

Al respecto del proceso de determinación conforme lo dispone el art. 258 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno³⁸ permite a la Administración Tributaria adoptar los procedimientos que considere necesarios para la realización de actos de determinación; así como las correspondientes prioridades para efectuarlas.

Para el ejercicio de esta facultad la Autoridad tributaria, emite como acto inicial del procedimiento una *orden de determinación* al sujeto pasivo, con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en la que conforme el art. 259 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno,³⁹ deben constar entre otros datos, el impuesto, la

³⁷ Walter Schick, *El procedimiento en el derecho tributario*, en Andrea Amatucci, dir., *Tratado de Derecho Tributario*, tomo II (Bogotá: Temis, 2001), 290.

³⁸ Ecuador, Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Decreto Ejecutivo 374, Registro Oficial Suplemento 209, de 08 de junio de 2010.

³⁹ Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno art. 259.- Notificación.- El Director General, los Directores Regionales y los Directores Provinciales del Servicio de Rentas Internas, en su caso, dispondrán el inicio del proceso de determinación tributaria, para lo cual emitirán

especificación del periodo fiscal sobre el cual se realizará la verificación, los detalles del contribuyente, como su número de Registro Único de Contribuyente, RUC, nombre y/o razón social, la actividad económica que realiza y el domicilio tributario; va suscrito por la autoridad tributaria que por jurisdicción, tiene delegación para hacerlo, así como los datos del funcionario auditor que se encargará del caso; y, la fecha de notificación del acto inicial; específicamente este último dato es muy importante respecto de verificar si no ha caducado⁴⁰ la facultad determinadora; pues en todo caso, la notificación de la orden interrumpe los plazos de caducidad conforme lo prescribe el art. del 95 del Código Tributario.

Dentro del proceso y luego de la notificación de la orden de determinación, se realiza una inspección inicial, que consiste en una visita al contribuyente, en la que se le informa sobre el procedimiento que se realizará, y las actuaciones que se pueden efectuar durante el mismo, además respecto de la Administración, permite un mayor conocimiento de la actividad económica del contribuyente, obtener información documental e inclusive revisar sistemas informáticos. Por su parte y durante el tiempo restante, las inspecciones contables, comparecencias ante el ente tributario y requerimientos de información son actuaciones que se realizan dentro del procedimiento, pues permiten recabar información sobre las transacciones económicas del periodo fiscal en determinación. El art. 260 del Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece que la

la correspondiente orden de determinación con la que se notificará al sujeto pasivo. La orden de determinación contendrá los siguientes requisitos: 1. Identificación de la autoridad que la emite. 2. Número de la orden de determinación. 3. Nombres y apellidos, razón social o denominación del sujeto pasivo, según corresponda. 4. Número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del sujeto pasivo. 5. Nombres y apellidos, y, número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del representante legal, de ser el caso. 6. Dirección del domicilio fiscal del sujeto pasivo. 7. Obligaciones tributarias a determinar. 8. Funcionario responsable del proceso de determinación. 9. Lugar y fecha de emisión. 10. Razón de la notificación.

⁴⁰ La caducidad es la preclusión del tiempo con el que cuenta la Administración Tributaria para ejercer su facultad determinadora a través de las verificaciones y reliquidaciones que creyere del caso; con la caducidad, la administración se ve impedida de realizar determinaciones o verificaciones, y opera conforme lo determina el art. 94 del Código Tributario: 1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89; 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y, 3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos. Artículo 95.- Interrupción de la caducidad.- Los plazos de caducidad se interrumpirán por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de autoridad competente.

Administración podrá requerir por escrito o dentro de las diligencias de inspección o de comparecencia efectuadas, toda la información y los documentos que considere necesarios, tanto al sujeto pasivo determinado o tercero, y que deberá ser entregada dentro de los plazos señalados por la autoridad tributaria y estar debidamente certificada por el sujeto pasivo. Para constancia de esta entrega, al momento de la recepción de la información y documentación se sentará un acta.

A continuación, la misma normativa señala en el art. 261, que se podrá efectuar inspecciones y verificaciones de los registros contables, procesos y sistemas relacionados con el acto determinativo, así como de sus respectivos soportes y archivos. Adicional a ello se puede realizar inspecciones y revisiones a los sistemas informáticos que manejen información relacionada con aspectos contables y/o tributarios, y obtener los respaldos que considere pertinentes.

Dentro del procedimiento, la recopilación de información que realiza el auditor se efectúa en base a fuentes internas, que son aquellas bases de datos con las que ya cuenta la Administración, como pueden ser: información del RUC; declaraciones y anexos presentados; informes de auditores externos, etc.; y fuentes externas que pueden ser los factores importantes que afectan el sector dentro del cual se ubica la actividad económica que realiza el contribuyente y sus estados financieros, como por ejemplo: temas de la industria, ambiente general de negocios, niveles establecidos por circunstancias de competencia y leyes y regulaciones del sector.

Secuencialmente, el art. 262 del cuerpo normativo en estudio, señala que concluido el procedimiento de verificación, cruce de información, análisis de las declaraciones, informes, sistemas, procesos y demás documentos, se levantará la correspondiente acta borrador de determinación tributaria, en la cual, en forma motivada, se establecerán los hechos que dan lugar a la determinación de valores a favor del fisco por concepto de impuestos, para lo cual se tiene cerca de un año; esta es contrastada con la declaración de impuestos y anexos, así como por la recopilada de terceros y fuentes externas; se procede entonces a establecer mediante glosas aquellas diferencias que surgen entre la declaración presentada y lo verificado; las glosas incluyen intereses y recargos.

El acta borrador conforme lo explica Mejía Salazar es: “aquel acto de simple administración que contiene el resultado preliminar del proceso de verificación realizado por la administración tributaria, en virtud de su facultad determinadora”.⁴¹ Contiene entre otros datos,⁴² la identificación de la autoridad que la emite, los datos del sujeto pasivo, domicilio, obligaciones tributarias, el valor de impuesto, multas y recargos, tasas de interés y la fecha de emisión del acto. A partir del día siguiente a la revisión del acta borrador, el sujeto pasivo tendrá el plazo de veinte días para aceptar las glosas y los valores determinados, o aportar información para desvirtuar las glosas que le imputa la Administración tributaria, para lo cual deberá presentar los respectivos documentos de descargo, posterior a lo cual se realizará el análisis de la información y documentación presentada por el sujeto pasivo en este lapso, luego de lo cual se emite el Acta de Determinación final que contiene una obligación para el sujeto pasivo.

b) Liquidación de pago por diferencias en la declaración: Para Mejía Salazar se trata de: “un acto administrativo a través del cual la administración tributaria notifica a los contribuyentes sobre las diferencias en firme que se

⁴¹ Álvaro R. Mejía Salazar, *Diccionario de Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones CEP, 2012), 7.

⁴² Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, art. 262.- Actas de determinación.- Concluido el proceso de verificación, cruce de información, análisis de las declaraciones, informes, sistemas, procesos y demás documentos se levantará la correspondiente acta borrador de determinación tributaria, en la cual, en forma motivada, se establecerán los hechos que dan lugar a la determinación de valores a favor del Fisco por concepto de impuestos, intereses, multas y recargos aplicables, o de valores a favor del sujeto pasivo. Las actas de determinación contendrán los siguientes requisitos: 1. Identificación de la autoridad que la emite. 2. Número del acta de determinación. 3. Nombres y apellidos, razón social o denominación del sujeto pasivo, según corresponda. 4. Número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del sujeto pasivo. 5. Nombres y apellidos, y, número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del representante legal, de ser el caso. 6. Nombres y apellidos, y, número de registro único de contribuyentes del contador, de ser el caso. 7. Dirección del domicilio fiscal del sujeto pasivo. 8. Obligaciones tributarias a las que se refiere la determinación tributaria. 9. Fundamentos de hecho y de derecho de cada una de las glosas. 10. Valor del impuesto causado y a pagar según corresponda. 11. Valor de las multas y recargos que correspondan. 12. Tasas de interés por mora tributaria aplicables a los correspondientes períodos. 13. Lugar y fecha de emisión del acta de determinación. 14. Firma del funcionario responsable del proceso de determinación. El acta borrador de determinación tributaria será revisada por el funcionario responsable del proceso de determinación conjuntamente con el sujeto pasivo, para lo cual la Administración Tributaria dispondrá su comparecencia mediante oficio debidamente notificado al sujeto pasivo. Durante la comparecencia se entregará al contribuyente un ejemplar del acta borrador correspondiente y la Administración Tributaria explicará las diferencias encontradas, los cálculos efectuados y los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en el acta de determinación, finalizado lo cual se levantará un acta en la que se sentará razón de la comparecencia, y de darse el caso, se expondrán las observaciones efectuadas por el sujeto pasivo; la elaboración de esta acta seguirá el procedimiento establecido en el art. referente a requerimientos de información dentro de un proceso de determinación tributaria.

haya detectado en las declaraciones del propio contribuyente, por las que se detecte que existen diferencias a favor del fisco”.⁴³

De lo anterior tenemos que se trata de un procedimiento determinador más simple que el acta de determinación, y que surge conforme lo dispone el art. 107-A de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, cuando al confrontar la información de las declaraciones o anexos del contribuyente con otras informaciones proporcionadas por el propio contribuyente o por terceros, se detecta una omisión de ingresos, exceso de deducciones o deducciones no permitidas por la ley; en este caso, y según lo señala, a continuación el art. 107-B se comunicará al contribuyente conminándole a que presente la correspondiente declaración sustitutiva en el plazo no mayor a veinte días, a partir de la notificación de la comunicación de diferencias, para que corrija las declaraciones de impuestos o anexos de información que tengan relación con la declaración o anexo, en cuyo caso solo modificará los valores comunicados por la Administración tributaria, así como las declaraciones de impuestos o anexos de información que tengan relación con la declaración sustituida.

Si el sujeto pasivo, y como lo ordena el art. 107-C, luego de ser notificado con la respectiva comunicación por diferencias en la declaración, no efectúa la declaración sustitutiva para cancelar las diferencias establecidas, o no justifica las mismas en el plazo otorgado por la ley con los documentos probatorios pertinentes, se procede a emitir el acto administrativo denominado “Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración”, en la cual seestablecen en forma motivada, la determinación de valores a favor del fisco por concepto de impuestos, intereses, multas y recargos que correspondan, acto administrativo que es notificado al sujeto pasivo para que surta efecto y contiene, de manera general, los requisitos previstos para las actas de determinación.

Estas dos maneras en las que la Administración Tributaria puede llevar a cabo el acto determinador, derivan en que el procedimiento a seguir sea un poco más corto o más largo en el tiempo, dependiendo de los criterios e información que posea la autoridad administrativa para el efecto. Sin embargo, el efecto final del procedimiento determinativo, siempre será el mismo, verificar el cumplimiento de

⁴³ Mejía Salazar, *Diccionario de Derecho Tributario*, 241-2.

las obligaciones tributarias del sujeto pasivo y establecer la existencia del hecho generador, el nacimiento de la obligación tributaria y consecuentemente el valor del tributo a pagar a favor del Estado, como sujeto activo en esta relación jurídica.

1.4 La impugnación del acto administrativo de determinación

La actividad relevante de la Administración tributaria se realiza a través de actos administrativos. A estos actos le son comunes principios administrativos aplicables a todos los actos de la administración pública, entre ellos, su impugnabilidad. En efecto, cuando la ley así lo determine,⁴⁴ el sujeto pasivo tiene el derecho para impugnar los actos administrativos de contenido tributario, buscando la corrección de errores jurídicos y fácticos de los cuales pudiera adolecer.

Para hablar de la importancia de la impugnación empezaremos citando a Mejía Salazar quien señala: “la impugnación consiste en un derecho general y amplio que posee toda persona para buscar que se rectifique una actuación de un ente público, considerada como errónea y lesiva. Existe en consecuencia, un derecho general de impugnación que deviene en un fundamento jurídico suficiente para perseguir la enmienda de cualquier incorrección administrativa”.⁴⁵

Así, todo acto administrativo es objetable en principio, pues más allá de que en nuestra legislación goce de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad – presunciones *iuris tantum*–, no es menos cierto que es susceptible de cuestionamiento por el administrado, quien en ejercicio del derecho a la defensa puede rebatir los argumentos de la autoridad administrativa; garantía como hemos dicho reconocida constitucionalmente, con el fin de garantizar los derechos de los ciudadanos frente al Estado, ya sea que lo propongan ante el mismo órgano del que emanó el acto o ante instancias judiciales.

Partiendo del hecho que un error de fondo o de forma del acto administrativo tributario o del procedimiento observado para su emisión puede perjudicar o beneficiar desproporcionadamente al sujeto pasivo, el Código Tributario prevé la posibilidad de impugnar actos y procedimientos, siempre y cuando exista un gravamen en contra del sujeto pasivo, pero también contra del sujeto activo en ciertos casos.

⁴⁴ Ver: “El principio del recurso legalmente previsto”, en Álvaro R. Mejía Salazar, *Los medios de impugnación ante el proceso y procedimiento contemporáneo* (Quito: Ediciones Legales, 2013), 12-20.

⁴⁵ Álvaro R. Mejía Salazar, *Los Recursos Administrativos, Naturaleza jurídica y aplicación en materia tributaria*, 2ª ed., (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013), 7.

Habíamos señalado que para la doctrina la estabilidad del acto administrativo es una de sus características, siendo la revocabilidad una excepción. Así la estabilidad del acto otorga garantías a la Administración en el orden jurídico; sin embargo, no es menos cierto que a los administrados les asiste el derecho de buscar que los actos administrativos que afecten sus derechos sean correctos, defendiéndose de yerros administrativos tanto en sede administrativa como en sede judicial.

En este contexto y con el fin de precautelar los derechos de los sujetos de la obligación fiscal, el Código Tributario ha establecido un conjunto de vías de impugnación que permite el debido equilibrio entre el interés fiscal recaudatorio y el de defensa de las garantías individuales de los sujetos pasivos; ello porque debemos entender a la impugnación en el ámbito tributario como un ejercicio genérico que otorga en este campo al sujeto pasivo el derecho para acudir a la Administración, mediante un recurso en sede administrativa o directamente ante el órgano jurisdiccional. Por otra parte, bajo el esquema constitucional actual⁴⁶ la impugnabilidad de los actos de poderes públicos, es una de las garantías del debido proceso.

La impugnación en sede administrativa consiste entonces en un requerimiento que realiza el contribuyente, a la propia administración a fin de que componga sus actos, no dando lugar al surgimiento de una litis o controversia en sede judicial. Al decir de Mejía Salazar: “la sede administrativa se desarrollaría como un espacio donde se dilucida una controversia entre el particular y la administración pública de la cual ha emanado el acto impugnado, de tal forma que esta última tiene la potestad de poner fin a dicha controversia, decidiendo si el acto observado contiene o no una violación a derecho”.⁴⁷ Este procedimiento ante la autoridad tributaria, debidamente reglado en la legislación establece ciertas formalidades especiales para iniciarlo, términos de prueba, medios probatorios, es decir, se han incorporado al procedimiento de impugnación elementos propios de los procesos judiciales, precisamente con el fin de garantizar el respeto a los derechos de los administrados, permitiendo que se concreten con la impugnación estos derechos.

Respecto a las vías específicas para la impugnación en sede administrativa tributaria, la ley establece el reclamo del acto administrativo, regulado por el art.

⁴⁶ Constitución, art. 76, numeral 7 literal m) Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.

⁴⁷ Mejía Salazar, “Los medios de impugnación ante el proceso y procedimiento contemporáneo”, 82-83.

115⁴⁸ del Código Tributario y el recurso de revisión, regulado por el art. 143 del mencionado cuerpo legal.⁴⁹ Para diferenciar entre estos dos medios de impugnación, recurrimos a Herman Jaramillo Ordóñez, para quien el reclamo es: “un procedimiento accionado por una persona afectada en sus derechos subjetivos o intereses legítimos como consecuencia de acciones u omisiones de la autoridad pública”.⁵⁰ Por su parte los recursos en materia tributaria a criterio de Humberto Murcia Ballén son: “los modos o maneras como se proyecta en la práctica el derecho de impugnación; mediante ellos el litigante –administrado– que se encuentre frente a un acto que estime perjudicial para sus intereses, puede promover su revisión”.⁵¹

Cabe señalar que en la versión original del Código Tributario de 1975, la sede administrativa tributaria poseía al recurso de reposición como vía ordinaria de impugnación de los actos administrativos de contenido tributario. Sin embargo, las conductas ratificatorias de la Administración Tributaria llevaron a una desvalorización equívoca de tal recurso, lo cual llevó a su derogación en 1999⁵². Con ello, la sede administrativa en materia tributaria permanece con una disfuncional previsión de medios de impugnación en recursos, al preverse una vía extraordinaria más no una ordinaria.⁵³

⁴⁸Código Tributario, art. 115: Reclamantes.- Los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeran afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva [...]

⁴⁹ Código Tributario, art. 143: Causas para la revisión.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho.

⁵⁰Herman Jaramillo Ordóñez, *Manual de Derecho Administrativo* (Loja: Editorial Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Nacional de Loja, 1999), 335.

⁵¹Humberto Murcia Ballén, *Recurso de Casación Civil* (Santa Fe de Bogotá: El Foro de la Justicia, 1983), 9.

⁵²El recurso de reposición en materia tributaria que estuviera regulado en los arts. 134 y 135 señalaba que podía ser interpuesto por los titulares de un derecho subjetivo o los que tengan un interés directo, que se consideren afectados por una resolución, el recurso debía presentarse por escrito, dentro de los siguientes 15 días de notificado el acto impugnado. El recurrente debía señalar los presupuestos fácticos y jurídicos así como adjuntar los medios probatorios. La autoridad administrativa para resolverlo requiera de un dictamen previo al departamento jurídico, en el cual se debía informar sobre la legalidad y fundamentos del reclamo. El recurso debía ser resuelto en 30 días, pudiéndose ampliar el plazo por 10 días más en caso de que se abriese término de prueba.

⁵³ Mejía Salazar, “*Los Recursos Administrativos, Naturaleza jurídica y aplicación en materia tributaria*”, 130-133.

1.5 El reclamo como vía natural de impugnación de los actos administrativos determinativos.

Podemos iniciar este acápite recapitulando brevemente que los actos administrativos son actos jurídicos emitidos por la Administración y que poseen ciertas cualidades y características que les permite gozar de las presunciones de legalidad y ejecutoriedad, lo cual supone una suerte de privilegio para la autoridad administrativa por la función que desarrolla, pero que impone una carga procedimental para el sujeto pasivo, cuando pretende la impugnación del acto administrativo. En efecto, si la persona considera que sufre un agravio por un acto determinativo, deberá interponer un medio impugnatorio para destruir la eficacia que alcanzan por aquella presunción las decisiones administrativas. Es decir, una vez emitido el acto determinativo, el contribuyente tiene la opción de ejercer su derecho a la defensa, para lo cual puede usar los medios previstos en la norma tributaria: el reclamo administrativo y el recurso extraordinario de revisión. Como hemos definido en el acápite anterior el reclamo administrativo y el recurso de revisión, son diferentes tanto en su naturaleza como en sus efectos, motivo por el cual vale aclarar la recurrente confusión que al respecto existe; así:

- a) **El reclamo administrativo:** Este medio de impugnación lo presenta el sujeto pasivo ante el mismo órgano que dictó un acto administrativo, para que lo revoque, sustituya por otro o modifique. Por tanto, el reclamo es aquel medio que posee el sujeto pasivo para oponerse a un acto administrativo en todo aquello que afecte a sus intereses, para que dentro del respectivo plazo señalado por la norma, la misma autoridad que emitió el acto, reconsidere sus fundamentos y sentido. Así lo entiende el profesor Luis Toscano Soria, al definirlo como “la acción administrativa prevista en la ley, mediante la cual los sujetos pasivos tributarios o terceros interesados, se oponen a actos de determinación de obligaciones tributarias practicados por la administración, por considerarlos contrarios a la ley”.⁵⁴

Esta facultad no procede de oficio. Bajo lo previsto en la normativa ecuatoriana es un derecho que sólo puede ser activado por quien se sienta afectado por un acto administrativo tributario, que no esté firme o

⁵⁴ Luis Toscano Soria, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria* (Quito: Pudeleco Editores, 2006), 138.

ejecutoriado, y que tiene el efecto de suspender la acción de cobro de la Administración, precisamente porque el acto ha sido objetado.⁵⁵

El reclamo administrativo bajo las condiciones establecidas en el art. 119 del Código Tributario, tiene por efecto tutelar los derechos de los sujetos pasivos, pues es un medio de impugnación que procede respecto de los actos determinativos, solo oponible por el contribuyente y de obligatoria resolución por la autoridad administrativa una vez presentado. El procedimiento del reclamo es reglado y toma en él especial relevancia el período probatorio, dentro del cual, el reclamante puede aportar todos los medios que desvirtúen las presunciones de validez y corrección del actuar administrativo. Solo así se observará en debida forma su derecho a la defensa. En lo que hace relación con la resolución, la autoridad deberá atender todas las cuestiones planteadas por el reclamante, observando el deber de motivar sus decisiones, en el marco del respeto a las garantías constitucionales del debido proceso.

El primer efecto de la interposición del reclamo en sede administrativa es, obviamente, la neutralización temporal (suspensión) de los efectos del acto determinativo. Esto permite que no se pueda iniciar la acción de cobro por parte de la Administración, pues el acto determinativo no alcanza a tener la calidad de firme o ejecutoriado, requisito esencial para activar la acción de cobro. Esto tiene su explicación en el hecho de que la ejecución del acto determinativo, podría causar un mayor agravio al reclamante, más aun considerando que la suspensión del acto no causa ninguna lesión al interés público.

La efectividad del reclamo radica en el hecho de que el agravio alegado por el contribuyente entra a ser analizado por la autoridad tributaria, permitiendo contraponer las presunciones de ejecutoriedad y legitimidad del acto administrativo frente a las pruebas aportadas por el reclamante, y al tener efecto suspensivo el reclamo, el acto determinativo no se tiene por firme ni ejecutoriado; por ello no se puede iniciar por parte de la

⁵⁵ El Código Tributario en el art. 69 señala que una de las facultades de la Administración es la resolutoria, y en concordancia con el art. 103 establece que es un deber de la misma expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, en los reclamos, recursos que presenten los sujetos pasivos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración, finalmente en el art. 115 determina quienes son los reclamantes.

Administración las acciones de cobro respecto de las obligaciones tributarias establecidas, precisamente porque se está analizando el acto determinativo.

Por ello, consideramos que frente a un acto de determinación, el reclamo administrativo es la vía efectiva a seguir por el contribuyente que se crea afectado, pues suspende la ejecución del acto y con ello el ejercicio de la acción de cobro mientras el sujeto activo verifica sus actuaciones. Por tanto, la mejor manera de tutelar los derechos del reclamante en sede administrativa por ahora lo constituye la interposición del reclamo.

- b) Recurso de revisión:** En sentido general, todo recurso implica acudir ante una autoridad con un reparo a una actuación pública, para que aquella la resuelva. Como nos lo recuerda Mejía Salazar, el recurso de revisión contemplado en el Código Tributario es “el único medio de impugnación⁵⁶ que existe en la legislación tributaria ecuatoriana”.⁵⁷ Siendo como es, un recurso extraordinario, para entenderlo citaremos a Fernando Alessandri quien lo define como “un recurso extraordinario que se concede para invalidar actos administrativos emitidos injustamente en los casos expresamente señalados por la ley”.⁵⁸ Respecto a la definición anotada, vale señalar que la normativa tributaria nacional efectivamente prevé a este recurso como extraordinario y facultativo para la Administración, pero que en ejercicio del derecho de petición en reiterados fallos de la Corte Nacional de Justicia se ha considerado que una vez insinuado por un contribuyente debe ser resuelto. De hecho, para que proceda el recurso de revisión, el acto administrativo debe tener la calidad de firme o ejecutoriado de acuerdo a lo dispuesto por el Código Tributario.⁵⁹ Puede ser insinuado por el sujeto pasivo o

⁵⁶El autor se refiere a que como recurso propiamente dicho, el recurso de revisión es el único que consta como tal en el Código Tributario. Concordamos con el autor en este sentido pues si bien el reclamo es un medio de impugnación no es en efecto un recurso ordinario, que sí lo era el recurso de reposición, así cabe diferenciar entre recurso y reclamo, que si bien atacan a un acto administrativo, la doctrina establece diferencias entre ellos, tal y como lo señala Agustín Gordillo con el recurso se atacan sólo actos administrativos mientras que con la reclamación pueden impugnarse tanto actos como hechos u omisiones administrativas. Agustín Gordillo, “Tratado de Derecho administrativo y obras selectas, tomo 4, El Procedimiento Administrativo”, III-7

⁵⁷Mejía Salazar, “Los medios de impugnación ante el proceso y procedimiento contemporáneo”, 83.

⁵⁸Fernando Alessandri Rodríguez, *Los recursos procesales* (Santiago de Chile: Imprenta Díaz, 1937), 6.

⁵⁹Código Tributario, art. 83.- Actos firmes.- Son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala.

realizado de oficio por la máxima autoridad de la Administración tributaria que se trate, con el objeto de tutelar o garantizar los derechos de los sujetos pasivos o activos, a la vez que permite a la Administración realizar un control de legalidad, procurando que los actos administrativos se ajusten a derecho. En otras palabras, el recurso de revisión constituye un examen al acto administrativo.

Que el recurso de revisión posee una naturaleza jurídica extraordinaria, implica que sólo puede interponerse por los motivos específicamente previstos en la norma, respecto de actos administrativos sobre los cuales ya no pueden interponerse recursos ordinarios, sea porque ellos se agotaron o sea porque no se encuentren normativamente previstos, como es el caso de la materia tributaria. Las causales del recurso se centran principalmente en errores de hecho, de derecho y medios probatorios, en base a los cuales se emitió el acto; así, de acuerdo a la primera causal el recurso de revisión cabe cuando un acto hubiere sido expedido o dictado con evidente error de hecho o de derecho, en este caso por mandato legal, se requiere de un informe jurídico previo de la Administración y hace relación a aquellos errores *in procedendo* o *injudicando* que contiene el acto resolutorio impugnado. La segunda causal se refiere a cuando con posterioridad al acto aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución, es lógico entender que esta nueva documentación contiene hechos que no se consideraron al momento de emitir el acto impugnado. Por su parte las causales tercera, cuarta, quinta y sexta, hacen relación a documentos sobre los cuales se emitió el acto y que en el acto y que

art. 84.- Actos ejecutoriados.- Se considerarán ejecutoriados aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa.

art. 140.- Clases de recursos.- Las resoluciones administrativas emanadas de la autoridad tributaria, son susceptibles de los siguientes recursos, en la misma vía administrativa: 1. De revisión por la máxima autoridad administrativa que corresponda al órgano del que emanó el acto, según los arts. 64, 65 y 66 de este Código; y, [...]

art. 143.- Causas para la revisión.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho [...]

fueren nulos, contengan error evidente o hayan sido declarados falsos; se hace relación al falso testimonio o al delito de los funcionarios que intervinieron en el acto; evidentemente que la declaratoria de esta nulidad, falsedad o error son posteriores a la emisión del acto, y conllevan precisamente que la autoridad administrativa reconsidere lo resuelto con el fin de llegar a la verdad administrativa.

Lo excepcional de este recurso es que asegura por una parte el equilibrio entre el principio de seguridad jurídica, la estabilidad del acto administrativo y la tutela de la legalidad y justicia de los actos administrativos; esto es, ponderar una especial tutela de los derechos y de la corrección de los actos.

Importante es señalar que el recurso de revisión opera con efecto devolutivo, precisamente porque el acto administrativo sobre el cual opera es firme o se encuentra ejecutoriado. Es así que, pese la impugnación realizada, se autoriza el inicio de la acción de cobro por parte de la autoridad administrativa respecto de los valores que el acto administrativo objetado ordenase el pago. Siendo como es un recurso extraordinario, y dado que es el único contemplado en la norma tributaria, que procede frente a un acto determinativo ejecutoriado y firme, no permite entonces que se pueda interponer frente a un acto determinativo cuando este aun no esté firme y ejecutoriado.

Respecto de este recurso si bien puede ser realizado de oficio por la máxima autoridad o ser insinuado por el contribuyente, frente a lo cual la Administración no puede negarse a resolverlo, sobre esto último la Corte Nacional de Justicia ha señalado: “Es así que en aras de preservar el derecho de petición y en general, las garantías propias del debido proceso, propias no sólo de los procesos judiciales sino también de los procedimientos administrativos, esta Sala ha fallado reiteradamente en el sentido de que planteado por un particular un recurso de revisión, la autoridad tributaria competente debe darle el trámite previsto en el Art. 144 ya citado, sin que sea posible ordenar, sin más, su archivo (recursos

53-2001, R. O. 53, miércoles 2 de abril del 2003; 139-2003 y 53-2007, no publicadas aún en el Registro Oficial).”⁶⁰

Por lo anterior, frente a un acto determinativo, el contribuyente que se creyese afectado no puede considerar como la vía más adecuada para la impugnación del mismo al recurso de revisión, ya que este sólo puede insinuarse por el sujeto pasivo cuando el acto determinativo está firme y ejecutoriado; esto último implica que la Administración tributaria puede iniciar la acción de cobro, pues la insinuación del recurso no suspende los efectos del acto determinativo. Por tanto a nuestro criterio, no puede considerarse que la revisión puede tutelar de la mejor manera el derecho del sujeto pasivo a que se verifique la corrección del actuar administrativo al haber ejercido la facultad determinadora.

1.6 El procedimiento de reclamo al acto administrativo de determinación

El procedimiento de determinación tributaria involucra y genera, tanto para el sujeto activo como para el sujeto pasivo, derechos que no pueden ni deben ser desconocidos, destacándose entre ellos, la certeza y seguridad que deben derivarse del acto determinativo que constituye un acto decisorio y conclusivo del procedimiento. Si bien este acto está llamado a tener el carácter de definitivo, no es menos cierto que su impugnabilidad no está en duda.

Respecto del reclamo, por el efecto suspensivo que tiene, según hemos analizado en acápites anteriores constituye a nuestro criterio la vía natural de impugnación de los actos determinativos, hemos de recalcar que no se trata de una demanda, sino un requerimiento efectuado ante el mismo ente que emitió el acto determinativo, a fin de que corrijan los yerros jurídicos o fácticos de los cuales adolece el acto. Precisamente la etapa administrativa prevé el reclamo administrativo para que el sujeto pasivo, con motivos debidamente fundamentados, solicite a la Autoridad que revise el acto determinativo y lo revoque o modifique, existiendo también la posibilidad de que la Autoridad decida ratificarlo.

El reclamo administrativo, de acuerdo al art. 115 del Código Tributario, debe ser interpuesto en el plazo de veinte días contando desde el primer día hábil siguiente al de la notificación del acto por los contribuyentes que se creyeran afectados por un

⁶⁰Ecuador, Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario, *Expediente de Casación*, 26, en *Registro Oficial Suplemento*, 141, 4 de mayo de 2011.

acto determinativo, para ello pueden presentar su reclamo ante la misma autoridad de la que emanó el acto. La sustanciación del reclamo inicia con la presentación del escrito en el cual el reclamante expone sus objeciones al acto determinativo.

Los requisitos del escrito de reclamo están determinados en el art. 119 del mismo cuerpo legal, y que de manera general debe contener la designación de la autoridad administrativa, los generales de ley del reclamante, el señalamiento del domicilio para notificaciones, la determinación del acto determinativo impugnado, los fundamentos de hecho y derecho, la petición y las pruebas con las que cuente, sin defecto de las que pueda adjuntar dentro del respectivo término de prueba, como requisito adicional, se debe dejar constancia de la recepción del reclamo y se asigna un número de trámite interno, esto para efectos del plazo de resolución del reclamo. De acuerdo al art. 120 de la norma en estudio, si el reclamo es obscuro o no reúne los requisitos, la autoridad administrativa plazo de diez días para aclarar o completar el mismo.

La sustanciación del reclamo está normada en el art. 124 del Código Tributario y señala que la autoridad administrativa una vez que lo admite a trámite lo impulsará de oficio, asimismo por celeridad y economía procesal se puede ordenar en una misma providencia la práctica de todas las diligencias de trámite que puedan realizarse y que garantiza el acceso al expediente al reclamante en cualquier momento del procedimiento.

Y aunque el trámite se sigue de oficio, no excluye la potestad del reclamante de solicitar se actúen pruebas a su favor, en este sentido conforme lo dispone el art. 126 de la norma legal citada, la Administración tributaria puede de oficio solicitar informes a otras entidades del sector público cuando lo requiera, más aún cuando han sido solicitados por el reclamante; en este punto, el Código Tributario determina los medios de prueba señalando claramente en el art. 128 que son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, esto nos remite a la norma supletoria respecto de los medios de prueba que es el Código de Procedimiento Civil⁶¹ y al Código Orgánico General de Procesos.⁶²

En el Código Tributario no obstante, existe una excepción respecto de los medios de prueba, y constituye la prohibición de la confesión judicial de funcionarios

⁶¹ Ecuador, Código de Procedimiento Civil, en *Registro Oficial, Suplemento*, 58 (12 de julio de 2005), art. 113.

⁶² Ecuador, Código Orgánico General de Procesos, COGEP, en *Registro Oficial, Suplemento*, 506 (22 de mayo de 2015), art. 158.

públicos. En el tercer capítulo profundizaremos más respecto de la supletoriedad del Código de Procedimiento Civil y del Código Orgánico General de Procesos respecto de los medios probatorios en el ámbito tributario.

De lo anterior es claro que aunque la prueba debe requerirse a la autoridad administrativa, no es menos cierto que aunque no se la pida, ésta puede ordenarla con el fin de tener mayor certeza de los hechos.

En todos los casos, y de acuerdo al art. 129 del Código Tributario, el término de prueba, no puede ser mayor a 30 días, siendo discrecional el tiempo que puede otorgarse en atención a la complejidad del caso. Siguiendo al Código en el art. 130 cabe, que a petición del reclamante o de oficio se convoque a una audiencia en la que el reclamante comparezca ante la autoridad administrativa para alegar en su defensa o se esclarezcan puntos materia del reclamo, esta audiencia debe realizarse hasta veinte días antes de vencerse el plazo para resolver el reclamo, tiempo, que no puede exceder los 120 días término, conforme lo señala la norma. Respecto de la audiencia y trámite del reclamo sólo son aplicables las normas contenidas en el Código Tributario por ser materia especial.

Sobre la posibilidad de la actuación de pruebas, hemos dicho, que le corresponde al reclamante demostrar la verdad de sus aseveraciones pues efectivamente, el acto determinativo goza de las presunciones de legalidad y ejecutoriedad, por tanto, es aplicable el principio *actori incumbit onus probandi*; lo que equivale demostrar dentro del procedimiento la veracidad de sus aseveraciones, ya que no es suficiente mencionar la inconformidad con el acto determinativo, es necesario demostrar las razones en las que se funda su pretensión.

De allí que la carga de la prueba le corresponde a quien afirma tanto la existencia de hechos que configuran o generan derechos; sin embargo, al mismo tiempo, el procedimiento de impugnación del acto determinativo le impone a la autoridad tributaria, el deber de verificar que el procedimiento se adecue a los principios del debido proceso, entendido este como aquel en el que se materializa en las garantías básicas que permiten el desarrollo de un procedimiento que dé un resultado justo, equitativo e imparcial, a fin de procurar el respeto a los derechos del reclamante y la aplicación de la ley para su defensa y para la correcta aplicación, así como para lograr la plena satisfacción de los intereses individuales de las partes, observando el trámite propio de cada procedimiento.

Finalmente y conforme lo disponen los arts. 132 y 133 del Código Tributario, una vez que se ha analizado la información presentada por el reclamante, así como el acto impugnado, la resolución se debe expedir en el plazo de 120 días, desde la presentación del reclamo. La resolución debe ser expresa y debidamente motivada, y en la que se debe decidir sobre todas las cuestiones planteadas; si la resolución admite en su totalidad el reclamo, terminará la controversia.

Es importante recapitular en esta parte que si bien, dada la amplia libertad de la que gozan los contribuyentes, por lo demás garantizada constitucionalmente, para desarrollar actividades económicas, a la Administración tributaria le queda verificar la existencia de la relación causal entre el hecho generador y lo efectivamente declarado. El ejercicio de la facultad determinadora, recuérdese, es una actividad reglada que requiere acompañarse de juicios y criterios lógicos y sostenibles, sujetos a un procedimiento previo establecido en la norma positiva. De allí que durante la resolución de un reclamo administrativo, le corresponde a la autoridad tributaria, verificar que en el acto determinativo hubo la debida observancia de los preceptos legales que debe cumplirse en resguardo de los derechos del contribuyente y por tanto, previo a perfeccionarse el acto determinativo, verificar que hubo la suficiente motivación, pues uno de los grandes principios rectores del sistema tributario y de los tributos en particular, es el de legalidad, y más preciso el de reserva de ley, por el cual los elementos principales, gravitantes y definidores de los tributos han de obrar por ley, principio que atañe a la forma y que es base de la seguridad jurídica, pero adicionalmente y dentro del procedimiento determinativo y de la sustanciación del reclamo, el ente administrativo debe asegurar el cumplimiento del debido proceso a favor del contribuyente y reclamante, pues esta es una garantía constitucional que no puede omitirse.

Sobre el debido proceso, la Corte Constitucional ha definido a este derecho como: “el conjunto de principios a observar en cualquier procedimiento, no solo como orientación sino como deber, destinado a garantizar de manera eficaz los derechos de las personas”,⁶³ precisamente en el capítulo a continuación procederemos al análisis de esta garantía dentro de los actos administrativos.

Del estudio de este capítulo, hemos ido delineando brevemente, en que consiste el procedimiento determinativo, esto es, cual es fin de los tributos y los

⁶³ Ecuador, Corte Constitucional, [Sentencia No. 027-09-SEP-CC, caso No. 0011-08-EP del 08 de octubre del 2009], en *Registro Oficial, Suplemento*, 58, 30 de octubre de 2009.

conceptos que deben distinguirse en materia tributaria relativos al hecho generador, obligación tributaria y acto determinativo; este último que es al que puede oponerse el contribuyente mediante el reclamo administrativo, para ello hemos creído necesario aclarar las diferencias entre recursos ordinarios y extraordinarios, y finalmente porque consideramos al reclamo administrativo como el único medio de defensa en sede administrativa, que es eficaz por su efecto suspensivo para el contribuyente cuando considera que un acto determinativo vulnera sus derechos.

Capítulo segundo

El derecho a la defensa en el procedimiento administrativo

En este capítulo analizaremos el procedimiento administrativo para lo cual iniciaremos distinguiendo ente proceso y procedimiento administrativo, lo que nos llevará a estudiar cada uno de los principios que rigen las actuaciones administrativas. Dentro de este análisis y una vez definida la noción del debido proceso y las garantías mínimas que debe contener el derecho a la defensa, analizaremos la factibilidad de aplicar algunas de las garantías del derecho a la defensa establecidas en la norma constitucional a los procedimientos administrativos.

2.1. El procedimiento administrativo: concepto y principios

Mucho se ha analizado, si lo correcto es referirse a proceso o procedimiento administrativo. Agustín Gordillo⁶⁴ lo ha sintetizado de la siguiente manera:

“Mientras que en la justicia podemos hablar de *procedimiento* como concepto formal y *proceso* como concepto teleológico, en la administración no tenemos sino un término —procedimiento— para abarcar tanto la serie de actos (concepto formal) como la serie de actos *destinados al dictado de un acto administrativo* (concepto teleológico); [...] Por otra parte la tesis amplia acerca de la noción de proceso es peligrosa, pues siendo “proceso” sinónimo usual de “juicio,” podría llegar a entenderse, como alguna vez se ha sugerido, que no hay violación de la defensa en juicio si los derechos de un individuo son definitivamente resueltos por la administración, siempre que ésta haya oído al interesado”.

Al respecto es importante aclarar que efectivamente debe diferenciarse entre proceso judicial y procedimiento administrativo; así hemos de entender que el proceso reviste de cierta complejidad formal; por el contrario y como lo explica Gordillo,⁶⁵ en el procedimiento administrativo, se carece de formalidad en las secuencias de los actos y existe menor rigor puesto que se desarrolla ante el ente administrativo que es a la vez juez y parte; a diferencia del proceso judicial que tiene una serie de normas que rigen las actuaciones de las partes procesales. Sin embargo de ello, García de Enterría⁶⁶ nos aclara que otra diferencia entre el proceso y el procedimiento, tiene que ver con el resultado perseguido; el primero busca la

⁶⁴Agustín Gordillo, *Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas*, tomo 5, *Primeras obras*, (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2014), 312.

⁶⁵Agustín Gordillo, *Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas*, tomo 7, *El derecho administrativo en la práctica*, (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2013), 289 – 319.

⁶⁶Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández; *Curso de Derecho Administrativo*, tomo II, 13 ed., (Navarra: Arazandi, 2006), 454-464

verdad procesal y la satisfacción de las pretensiones de las partes; el segundo, por su parte, asegura la pronta y eficaz satisfacción del interés general por sobre el particular. De otro lado, recordemos que toda actividad estatal de tipo administrativo se manifestará a través del procedimiento administrativo, y por ello existe una coincidencia entre el concepto de función administrativa y el de procedimiento administrativo.

El Ecuador adolece de la falta de una norma que con categoría legal regule de manera general y uniforme el procedimiento administrativo del sector público. Existe como norma informativa un reglamento delegado denominado Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva⁶⁷ –en adelante ERJAFE– el cual establece y regula el procedimiento administrativo común del poder central, instituyendo la estructura general, el funcionamiento, el procedimiento administrativo común y las normas sobre responsabilidad de los órganos y entidades que integran la Administración pública. Según el ERJAFE, procedimiento es toda la actividad que realizan los órganos administrativos,⁶⁸ sin que pueda entenderse que realizan algún tipo de función jurisdiccional o legislativa. De manera que, cuando se emite un acto administrativo se deben cumplir determinadas formalidades, que son establecidas previamente en la norma y estructuradas acorde a preceptos constitucionales. De allí que, al conjunto de formalidades, fases, actuaciones y trámites que anteceden a la emisión del acto administrativo y que son necesarias para su creación es lo que se denomina procedimiento. Por tanto, la esencia del procedimiento administrativo radica en ser el modo de formación de la voluntad pública, de allí que el procedimiento establecido condicione jurídicamente el acto administrativo, en específico, a lo que atañe a su validez.

Según hemos manifestado, el procedimiento implica una serie de actuaciones, tramitadas según determinado orden y forma. Si bien son articuladas, carecen estas

⁶⁷ Ecuador, Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, ERJAFE, Decreto Ejecutivo 2428 Registro Oficial 536, de 18 de marzo de 2002.

⁶⁸ ERJAFE, art. 64.- CATEGORIAS.- Las Administraciones Públicas Central e Institucional de la Función Ejecutiva sometidos a este estatuto manifiestan su voluntad jurídica de derecho público a través de actos administrativos, actos de simple administración, hechos administrativos, contratos administrativos y reglamentos, sin perjuicio de recurrir a otras categorías de derecho privado cuando tales administraciones actúen dentro de dicho campo. De conformidad con lo que dispone la Ley de Modernización del Estado, la extinción o reforma de los actos administrativos se rige por lo dispuesto en este estatuto, incluyendo los plazos para resolver y los efectos del silencio de la administración.

art. 88.- COMPETENCIA Y PROCEDIMIENTO.- Los actos administrativos que dicten las Administraciones Públicas, sea de oficio o a instancia del interesado, se expedirán por el órgano competente y acorde al procedimiento establecido.

actuaciones de autonomía por sí mismas, y encuentran su relación final y justificadora en la resolución definitiva que constituye la declaración de la voluntad administrativa. En este punto arribamos a la definición dada por Gordillo,⁶⁹ quien concibe aloprocedimental administrativo como la parte del Derecho Administrativo que estudia las “reglas y principios que rigen la intervención de los interesados en la preparación e impugnación de la voluntad administrativa”. En consecuencia, estudia la participación y defensa del interesado en todas las etapas de la preparación de la voluntad administrativa; así lo procedimental administrativo regula la competencia, la forma y la publicidad, la ejecución, la impugnación y la modificación de decisiones de autoridades administrativas, así como de sus controles.

Una vez que hemos definido al procedimiento, es necesario estudiar los principios que lo rigen, de manera que nos permita comprender su esencia y la tríada que los rige, esta es, la participación de los administrados, la garantía de los derechos y la primacía del interés general por sobre el particular. Es importante destacar que los principios que sustentan el procedimiento administrativo son de dos tipos; los primeros, donde priman la impulsión de oficio y la verdad material; los segundos por su parte, garantizan la participación del individuo en el procedimiento, y destacan entonces el informalismo a favor del administrado, la adecuada defensa y prueba, el principio de contradicción y la imparcialidad; estos últimos principios, buscan proteger al particular de las actuaciones de la Administración, y a la Administración de las actuaciones de sus propios servidores.⁷⁰ Considerando que una de las características fundamentales del procedimiento administrativo es que tiende no sólo a la protección del administrado, sino también a la prevalencia de la norma jurídica objetiva, la legalidad y la eficacia de la actividad administrativa, resulta evidente que existe un cierto interés público en la correcta sustanciación de los procedimientos.

En la doctrina como en la normativa administrativa ecuatoriana vigente se hace referencia al principio de legalidad, como uno de los rectores del procedimiento; ello, sin perjuicio de que se apliquen otros principios, entre los que se destacan el principio de oficialidad, informalismo a favor del administrado, debido proceso y derecho a la defensa, igualdad y los de economía procesal, transparencia y gratuidad.

⁶⁹ Agustín Gordillo, *Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas*, tomo 8, *Teoría general del derecho administrativo*, (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2013), 458.

⁷⁰ Raúl Rodríguez Lobato, “Definitividad del procedimiento administrativo fiscal” en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Universidad Nacional Autónoma de México Distrito Federal, México. vol. XXXIV, No. 100, (enero - abril, 2001): 245-283.

Analicemos cada uno de estos principios y su relación con el quehacer administrativo público.

2.1.1 Principio de legalidad:El marco constitucional y legal vigente, dentro del cual se desarrolla la Administración pública lo define como un servicio a la colectividad, y por ello, los actos administrativos que expide deben ser coherentes con las normas constitucionales y legales previstas, ponderando el bien común y el interés general por sobre el particular. En este sentido, sólo puede hacer uso de los medios legalmente autorizados; pues su actividad es reglada, de allí que los medios usados deben ser adecuados, necesarios y proporcionales al fin que se persigue; limitado al ejercicio de sus competencias y facultades, debido a que los diferentes procesos tienen sustento en la: “existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”⁷¹, que en nuestra norma constitucional se ha desarrollado como el principio de seguridad jurídica.

El principio de legalidad, debe entenderse en sentido amplio, como el sometimiento a la ley dentro del ámbito de las competencias que ellas establecen. Este principio regla de manera expresa el límite de las actuaciones públicas, con lo cual, el no sujetar sus acciones a lo dispuesto en la ley, conlleva la vulneración de garantías constitucionales en contra del administrado, así, la norma constitucional en el art. 11 señala como un deber de irrestricto cumplimiento por parte de los servidores públicos el regir sus actuaciones frente a los administrados, a las normas constitucionales y legales, y por tanto el deber de no vulnerar sus derechos.

El art. 226 de la norma constitucional limita por una parte las competencias de la Administración, y que precisamente nacen de la ley y constituye el marco bajo el cual puede ejercer sus facultades, lo que implica también que un servidor público no puede hacer o dejar de hacer aquello establecido en la norma dentro del ámbito de las potestades que le ha dado la constitución y la ley.

⁷¹Constitución art. 82.- “El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.”

Así, todo procedimiento administrativo conlleva el irrestricto respeto de la ley o a la norma que lo establezca y la actuación dentro del límite de las competencias establecidas en la ley. En otras palabras, implica que la acción administrativa debe necesariamente adecuarse a la totalidad del sistema normativo escrito o no escrito –principios–.⁷² Por tanto, en todo momento, requiere de una norma que justifique y autorice la conducta desplegada, para que ésta pueda considerarse lícita. En tal sentido, sólo si el acto administrativo es conforme al ordenamiento jurídico en su contenido y en la forma en que fue emitido, se tendrá como válido. Esto impone que implícitamente la legalidad como principio en sentido positivo implica el ejercicio de aquellas facultades establecidas en la ley y por otro lado en sentido negativo, la ley es el único marco que le permite actuar, pues en aquello que no está, permitido o facultado, la Administración no puede realizar actos discrecionales que no estén autorizados por norma.

Por lo que, visto desde otra óptica el principio de legalidad, en la dimensión relativa a la actividad pública reglada, constituye una garantía constitucional de los derechos fundamentales de las personas. Así, la Administración no solo debe respetar las disposiciones normativas con rango de ley, sino también a todo el ordenamiento jurídico del que aquellas forman parte. Esto tiene su explicación en la necesidad de garantizar los derechos de los administrados, en base a la primacía de la ley, de manera que los derechos reconocidos en la norma constitucional no se vulneren por otra norma, asegurando de esta manera la tutela efectiva de los derechos y la opción de interponer los recursos de los que el administrado se crea asistido, cuando considere su derecho vulnerado.⁷³

Para concluir podemos señalar que todo el accionar de la Administración, debe regirse por la sujeción plena al orden jurídico, pues en la medida en que el ente estatal se rija por normas previamente establecidas en el desempeño

⁷²Bloque de legalidad: en derecho administrativo surgió la expresión “*bloque de legalidad*”, utilizada por Hauriou, para referirse al conjunto de leyes, principios y reglas a que estaba sometida la Administración, que no tenían jerarquía legal, y que sin embargo era aplicable a la Administración. Con el tiempo, este postulado se llevó para referirse al bloque de constitucionalidad, según el cual los preceptos que conforman el bloque de constitucionalidad son obligatorios, no tanto porque lo reconozca el legislador sino porque así lo impone la estructura de nuestro ordenamiento jurídico. Maurice Hauriou, *Derecho Administrativo y Derecho Público*, Colección Grandes maestros del derecho administrativo, Volumen I, (México: Editorial Jurídica Universitaria, 2007), 8-76.

⁷³Raúl Rodríguez Lobato, “Definitividad del procedimiento administrativo fiscal”, 245-283.

de su actividad, el procedimiento en sí mismo y el acto administrativo que se emita como consecuencia será válido.

2.1.2 Principio de oficialidad: Este principio tiene como premisa la impulsión de oficio del procedimiento. Si bien el procedimiento puede ser iniciado de oficio o a petición de parte, el impulso del mismo hasta su finalización le corresponde en todos los casos a la Administración, precisamente porque ella representa el interés general y está llamada a tutelar los derechos tanto públicos como privados que se encuentren a su conocimiento. Así, aun cuando exista inacción del administrado, no termina el procedimiento administrativo, pues no existe el abandono en sede administrativa; sin embargo el ERJAFE sí regula la figura del desistimiento⁷⁴ como una manera de dar por terminado el procedimiento administrativo a petición del administrado.

A este principio Dromi⁷⁵ lo ha considerado de la siguiente manera: “incumbe a la autoridad administrativa dirigir el procedimiento y ordenar la práctica de cuanto sea conveniente; y con ello desarrollar toda la actividad tendiente a reunir los medios de prueba necesarios para el esclarecimiento y resolución de la cuestión planteada”. Así, la oficialidad se refiere a la potestad que tiene la Administración para ordenar y efectuar actuaciones dentro de un procedimiento, aun cuando estas no hayan sido solicitadas por el administrado; por tanto, el principio de oficialidad es el que domina el procedimiento administrativo, recayendo sobre los titulares de las unidades administrativas la responsabilidad de la tramitación del procedimiento dentro del plazo previsto en la norma hasta la finalización del mismo, sin perjuicio de la participación activa de los interesados en el procedimiento, pues la oficialidad no significa que el administrado esté incapacitado para intervenir activamente en el procedimiento.

2.1.3 Indubio pro actione: Si bien el procedimiento administrativo es una actividad reglada y sujeta al principio de legalidad respecto de la Administración, no necesariamente lo debe ser respecto del administrado, respecto de este último no existen formas estrictas, por tanto, es informal;

⁷⁴ Los artículos 115 y 154 establecen que el desistimiento es una manera de dar por terminado el procedimiento administrativo.

⁷⁵ José Roberto Dromi, *Instituciones del Derecho Administrativo*, (Buenos Aires: Astrea, 1983), 509.

Gordillo⁷⁶ nos cita un fallo del Tribunal Supremo español que declaró ya en 1922 que: “Las reclamaciones producidas en vía gubernativa no[...]están sometidas a formalidades precisas, *debiendo interpretarse su contenido con espíritu de benignidad.*”⁷⁷

Así, siguiendo al autor, en España y Argentina este principio del informalismo, en la práctica dota de una mayor protección jurídica⁷⁸ a los particulares frente a la Administración, tratando de interpretar la intención del recurrente,⁷⁹ permitiéndole informalidad, principio que de cierta manera está recogido en los arts. 114 y 115 del ERJAFE.

Por ello podríamos afirmar que el informalismo, conlleva implícito el principio *indubio pro actione*, según el cual se deben eliminar los obstáculos que impidan, dificulten o retrasen el ejercicio pleno de los derechos de los interesados o el respeto a sus intereses legítimos en el desarrollo de un procedimiento de la Administración, adoptando medidas oportunas a fin de que éste se realice de forma ágil, procurando que el asunto sea definido con la mayor celeridad; por tanto significa para el ente estatal que debe interpretar las normas en el sentido que más favorezca la eficacia de los derechos de los administrados, restringiendo las interpretaciones *contra cives*.⁸⁰

Ello no obsta la sujeción de la Administración de cumplir los requisitos señalados en la norma, lo que nos lleva a recordar que, la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento, cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final, o cuya omisión causare indefensión respecto del administrado, puede conllevar que lo actuado sea

⁷⁶En igual sentido, el autor cita un criterio de la Procuración del Tesoro de la Nación argentina: “El procedimiento es informal sólo para el administrado: Es decir, es únicamente el administrado quien puede invocar para sí la elasticidad de las normas de procedimiento, en tanto y en cuanto ellas le benefician; ese informalismo no puede ser empleado por la administración para dejar de cumplir con las prescripciones que el orden jurídico establece respecto a su modo de actuación, ni para eludir el cumplimiento de las reglas elementales del debido proceso”

⁷⁷Gordillo, “Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas”, tomo 5, 335.

⁷⁸Al respecto Joan Picó y Junoy considera: “las disposiciones procesales han de ser interpretadas a la luz de la Constitución, esto es, en el sentido más favorable para la efectividad del derecho a la tutela judicial del art. 24.1 de la Constitución, pues si bien las formas y requisitos del procesos cumplen un papel de capital importancia para su ordenación, no toda irregularidad formal puede convertirse en un obstáculo insalvable para su prosecución” Joan Picó y Junoy, *Las garantías constitucionales del proceso*, (Barcelona: J.M. Bosch Editor, 2002), 50.

⁷⁹En palabras de Ignacio Díez-Picazo Giménez, relacionándolo con el derecho a la tutela judicial efectiva, señala: “impone la adopción del criterio de interpretación más favorable a la efectividad del derecho fundamental” Ignacio Díez-Picazo Giménez; *Art. 24, Garantías Procesales, Comentarios a la constitución española de 1978*, tomo III, dirigida por Oscar Alzaga Villaamil, Manuel Aragón Reyes, (Madrid, Edersa, 1996), 35.

⁸⁰Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández; “*Curso de Derecho Administrativo*”, 481.

declarado nulo; pues, como hemos explicado anteriormente, la sujeción del principio de legalidad y la actividad reglada de la Administración son elementos propios del procedimiento.

Con ello debe entenderse que, el informalismo en el procedimiento administrativo sólo puede ser interpretado a favor del administrado; es el único que puede invocar para sí la elasticidad de las normas de procedimiento, en tanto lo beneficien. Esto significa, en suma, que las formalidades que se impongan en el procedimiento administrativo deben ser moderadas, procurando mantener la juridicidad del acto administrativo, pero nunca impuestas de manera que lleguen a entorpecer la actuación administrativa y mucho menos suspender o paralizar el procedimiento.

2.1.4 Debido proceso y derecho a la defensa: Por mandato constitucional el principio es aplicable a todo procedimiento. Ello se explica por el carácter fundamentalmente garantista de la norma constitucional en su art. 76, y definitivamente, por constituir un principio general del derecho. Así se traduce que en materia administrativa el ente estatal antes de emitir cualquier acto administrativo, debe garantizar el derecho a la defensa del administrado, aún más, implica la sujeción absoluta de la Administración a todas aquellas normas previamente establecidas que se refieran al derecho a la defensa y su tutela.

Esta garantía comprende varios aspectos en la normativa ecuatoriana, implica el derecho a ser oído; el conocimiento de las actuaciones administrativas; el presentar las razones o argumentos de los que se crea asistido y replicar los argumentos contrarios; el actuar pruebas, el derecho a impugnar los actos administrativos; el derecho a un procedimiento imparcial; y el que las decisiones sean motivadas.

Algunos de estos principios del debido proceso y derecho a la defensa ya no son mencionados en la norma infra constitucional como parte de la garantía de la defensa, sino que han tomado entidad propia como institutos conformantes del procedimiento.

2.1.5 Principio de contradicción: Reviste gran importancia por las consecuencias que pueden derivarse de las actuaciones del procedimiento administrativo. Podemos afirmar que por su naturaleza es consustancial al administrado, por cuanto imponen a la Administración la obligación de asegurar la

participación de los interesados en igualdad de condiciones para que puedan hacer valer sus derechos en cada uno de los trámites y momentos procesales, esto es, escuchar al administrado cuya situación puede ser modificada desfavorablemente por la resolución proyectada.

Implica que la Administración debe garantizar al interesado que se pueda defender; pues los intereses que tiene cada uno son diversos; así, el ente estatal representa el bienestar común y el particular los intereses individuales que también deben ser tutelados; no obstante, se debe otorgar un trato igualitario a los interesados, no hacerlo afectaría al principio de imparcialidad relacionado con el debido proceso, y con ello afectaría la legitimidad de la decisión final, en este sentido, García de Enterría afirma: “si estos derechos se niegan, si se elimina o limita arbitrariamente la posibilidad de contradicción so pretexto de especialidades más o menos reales, no puede decirse siquiera que exista verdadero procedimiento en sentido jurídico”⁸¹, continua el autor y afirma: “En términos constitucionales estrictos no hay, pues, procedimiento válido si no existe igualdad de oportunidades entre la partes en cada una de las piezas, trámites o momentos procesales, esto es, si no existe un auténtico debate contradictorio tanto sobre los hechos, como sobre su calificación jurídica”.⁸²

En principio la autoridad administrativa debe garantizar al administrado la posibilidad de ejercer su derecho a la defensa. Sin embargo, debemos distinguir entre la igualdad formal que exige el mismo comportamiento de la Administración frente a los administrados y la igualdad procesal que exige la igualdad de armas y que revisaremos a mayor profundidad dentro del reclamo tributario.

2.1.6 Economía procesal, transparencia y gratuidad: Estos principios buscan que el procedimiento administrativo, sin dejar de lado la legalidad, brinde respuestas oportunas a los administrados; así, la economía procesal consiste en la facultad de la Administración para ordenar en un solo acto todos los trámites que, por su naturaleza, admitan un impulso simultáneo,⁸³ de manera que se lleve a cabo de forma expedita; resolviendo lo solicitado o evacuando

⁸¹ Ibíd., 476.

⁸² Ibíd.

⁸³ ERJAFE, art. 141 y siguientes que regulan el orden del procedimiento administrativo.

el procedimiento con el menor empleo de actuaciones y tiempo, sin que afecte la validez del procedimiento administrativo.

Por su parte, en aplicación del principio de transparencia, la Administración está obligada a permitir el acceso a sus archivos, notificar sus actos, publicar sus procedimientos y ofrecer conocimiento a las partes de sus actuaciones, de lo que ningún funcionario puede negar al administrado, el acceso a la documentación que se halle en su poder en razón de las funciones a su cargo o en los archivos bajo su custodia y que están en relación con el acto administrativo.

Relacionado al principio de transparencia se encuentra el de publicidad, y que establece el derecho de los interesados a conocer la normativa interna de cada institución, que tenga relación con el procedimiento del cual son parte; por regla general, la Administración está obligada a informar sobre sus procedimientos, organización, funcionamiento y los procesos de adopción de decisiones.⁸⁴

El principio de gratuidad, permite al administrado acceder ante la Administración sin necesidad de costear gastos, principio que en la norma constitucional se extiende a la esfera judicial,⁸⁵ garantiza la accesibilidad a órganos ante los que pueda plantear su disconformidad o reclamar la vulneración de un derecho; en este sentido, no se puede interponer ninguna limitante o carga injustificada en torno al ejercicio de este derecho en contra del administrado. La gratuidad está íntimamente relacionada con la aplicación del principio de tutela judicial efectiva que se desarrolla con el acceso a la justicia, el desarrollo del proceso en un tiempo razonable, y la ejecución de la decisión.

De todo lo antes expuesto podemos concluir que el procedimiento administrativo es el conjunto de actuaciones que se producen en el seno administrativo, las cuales revisten de requisitos, presupuestos y formalidades a los que debe someterse la Administración pública para formar su voluntad y cuyo objeto es la satisfacción directa e inmediata del bien común o interés público. Por ello no se puede afirmar que los procedimientos administrativos sólo se pueden circunscribir a

⁸⁴ ERJAFE, art. 151 y siguientes que regulan la participación de los interesados en el procedimiento administrativo.

⁸⁵ Constitución art. 75, tutela judicial efectiva.

un único objetivo; por el contrario, responden paralelamente al interés público y a los intereses particulares, ponderando el uno o el otro según el caso y las circunstancias que envuelvan al mismo.⁸⁶

Las normas del procedimiento administrativo prescriben la forma en que debe actuar la Administración y procuran que ésta no ejerza su poder, aun con las prerrogativas que le son inherentes, en forma arbitraria. Así pues, el procedimiento administrativo llevado a cabo con estricto apego al Derecho, asegura una decisión administrativa legítima respetando los derechos de los individuos. La satisfacción del interés público, que persigue el procedimiento administrativo, justifica el principio de oficiosidad que lo rige e implica el impulso y la unilateralidad de la acción administrativa, para determinar la verdad real de sus decisiones, el carácter de imparcialidad y el derecho reconocido a los particulares para impugnar los actos administrativos que vulneren sus derechos.

El procedimiento administrativo culmina con la emisión del acto administrativo, mismo que contiene una decisión final; se verifica de esta manera lo previsto en el art. 65 del ERJAFE, esto es, que el acto administrativo es la declaración unilateral de la voluntad del ente administrativo, que produce de manera directa efectos jurídicos individuales en el administrado. Como se recordará, uno de los principios rectores del procedimiento es el de oficialidad, precisamente porque el interés público es un valor rector de la Administración, por lo que se impone la obligación de proveer de oficio el desenvolvimiento de los trámites necesarios hasta llegar a la emisión del acto administrativo, con o sin la intervención de los administrados, excluyéndose en sede administrativa, por tanto, la rigurosa aplicación del principio dispositivo.

Debemos considerar que el procedimiento administrativo tiene por objeto el determinar la voluntad administrativa, aplicarla y ejecutarla, tratando de satisfacer los intereses públicos y garantizando los derechos de los administrados, para lo cual

⁸⁶ Al respecto García de Enterría señala: “Como ya sabemos, el administrado no siempre se encuentra ante la Administración en una posición de pasividad, sino que, también, es titular de situaciones jurídicas activas, de derechos e intereses, e incluso, de verdaderas potestades ejercitables frente a los entes públicos. Cuando éstos actúan pueden llegar a lesionar tales derechos e intereses de los particulares, lesión que exigirá una reparación adecuada en los términos que acabamos de estudiar. Sin embargo, esto no basta, evidentemente. Es necesario también establecer un sistema que asegure, en la medida de lo posible, que estos conflictos no surjan y, para el caso que lleguen a producirse, es necesario igualmente arbitrar unas garantías que permitan una defensa de los derechos e intereses individuales. Se trata, en fin, de asegurar la sumisión de la Administración al Derecho, de hacer efectivo y operante el principio de legalidad y su sanción” Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández; “*Curso de Derecho Administrativo*”, 451.

se debe mantener el principio de legalidad y en aquello no normado se aplica el principio *indubio pro actione*. Sin embargo, y frente a un acto decisorio, el administrado en ejercicio de su derecho a la defensa, tiene la opción de impugnarlo; para ello debe demostrar que la voluntad administrativa a la que llegó el ente estatal no es la correcta –vicio *in iudicando*– o que el procedimiento o el propio acto inobserva uno de los elementos intrínsecos o extrínsecos de su validez –vicio *in procedendo*–.

2.2. Debido proceso y el derecho a la defensa: concepto y contenidos

Los derechos fundamentales se han constitucionalizado;⁸⁷ esto impone obligaciones y prohibiciones expresas a los poderes públicos. Es así que estos se hallan en la obligación de respetar y hacer respetar las normas constitucionales sustanciales, en especial aquellas que contienen derechos, siendo las personas en general las titulares de aquellos derechos, o lo que es, están en la obligación de aplicar las normas del derecho procesal constitucional⁸⁸ en los asuntos que lleguen a su conocimiento.

Para entender de mejor manera la aplicación de normas procesales constitucionales, citaremos a Osvaldo Alfredo Gozaíni para quien: “La ciencia procesal constitucional se explica a partir de la relación que existe entre proceso y la Constitución; vale decir, cómo se aplican las garantías judiciales de la norma fundamental en los procesos entre partes”.⁸⁹

Por ello cabe aclarar en qué consiste esta garantía; a criterio de Juan Vicente Sola, “El debido proceso como garantía constitucional requiere el cumplimiento de las condiciones determinadas por la Constitución, cualquier procedimiento establecido por las autoridades no significa necesariamente que sean el “debido proceso” requerido por la Constitución”.⁹⁰

Lo que denota, por tanto, que cabe la aplicación de normas procesales constitucionales, no sólo en temas jurisdiccionales sino administrativos. Es

⁸⁷Joan Picó y Junoy, “Las garantías constitucionales del proceso”, 50.

⁸⁸En un sentido amplio por tanto, cabe la aplicación de las normas del proceso constitucional a procedimientos administrativos, pues en esta instancia también le compete al Estado garantizar un efectivo ejercicio del debido proceso a favor del administrado.

⁸⁹Eduardo Ferrer Mac-Gregor, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, coord., *La ciencia del derecho procesal constitucional*, tomo I, *Teoría General del Derecho Procesal Constitucional*, Osvaldo Alfredo Gozaíni, *El Derecho Procesal Constitucional como Ciencia*, (México: UNAM; Instituto Mexicano de Derecho Procesal Constitucional, Marcial Pons, 2008), 727.

⁹⁰Juan Vicente Sola, *Control judicial de constitucionalidad*, (Buenos Aires: Abeledo –Perrot, 2001), 498.

importante considerar cuándo nace el derecho procesal constitucional, de lo anterior, las garantías del derecho procesal constitucional bajo el esquema normativo de la Carta Magna son aplicables no solo a temas jurisdiccionales, sino también a los procedimientos administrativos, como lo señaló el constituyente en el art. 76 de la norma constitucional.

Aparece entonces una obligatoriedad para todo funcionario público en el ejercicio de su gestión de aplicar directamente la Constitución, tutelando en la medida de sus competencias los derechos tanto del Estado como de los particulares que se encuentren a su conocimiento, observando siempre un conjunto de garantías básicas para que cualquier resolución que llegare a tomar afecte legítimamente tales derechos –principio del sometimiento pleno de la Administración–. Este conjunto de garantías básicas lo denominamos *debido proceso* y se encuentran previstas en la propia carta fundamental. Es así que en todo proceso o procedimiento, se busque la protección de los particulares, para que durante su trámite se respeten sus derechos y se logre la aplicación de las normas jurídicas pertinentes.

Conforme lo ha señalado la Corte Constitucional, como garantía del debido proceso,⁹¹ la Constitución impone que éste lleve un mínimo de presupuestos y condiciones para tramitar adecuadamente un proceso o procedimiento y asegurar, de esta forma, condiciones mínimas para la defensa, constituyendo, además, una concreta disposición desde el ingreso al proceso o procedimiento y durante el transcurso de toda la instancia o fase, para concluir con una decisión adecuadamente motivada que encuentre concreción en la ejecución de lo dispuesto por los jueces. En este contexto, entendemos que el art. 76 de la Constitución contiene aquellas garantías básicas que deben respetarse, así como con medidas limitativas de derechos que configuran el debido proceso, las que deben ser observadas no sólo por los operadores jurídicos, sino por todos los organismos del Estado, en las causas sometidas a su conocimiento y decisión, y por tanto en sujeción a lo establecido en el art. 11 de la norma constitucional que establece el marco de actuación de los servidores públicos frente a los administrados.

El debido proceso, dentro de los procedimientos administrativos, se materializaría, por tanto, en las garantías básicas que permiten el desarrollo de un procedimiento que dé un resultado legítimo, equitativo e imparcial, a fin de

⁹¹ Ecuador, Corte Constitucional, [Sentencia No. 132-13-SEP-CC, caso No. 1735-13-EP del 26 de diciembre del 2013], en *Registro Oficial, Suplemento*, 184, 14 de febrero de 2014.

procurar el respeto a los derechos de todos los administrados; y, por tanto, el reconocimiento del derecho a recibir un trato igual y que se apliquen las normas para su defensa, observando el trámite propio de cada procedimiento, según sus características y el agotamiento de las etapas determinadas por el ordenamiento jurídico. Cabe resaltar que, el debido proceso no se limita a lo meramente formal, esto es, al cumplimiento y observancia de lo previsto en la ley para la sustanciación de un procedimiento, sino que, además, asiste la correcta aplicación de la dimensión material del caso, en la medida que garantías formales otorgan a la Autoridad la capacidad de reunir en debida forma los elementos materiales con los cuales se forma la convicción pública.

A criterio de Alberto Wray, cuando se trata de analizar el contenido material del debido proceso, la necesidad de que el mismo, resulte aplicable a las situaciones más diversas ha conducido, cuando se trata de definir su contenido, o a formulaciones sumamente generales o a la enumeración de las cualidades que debe reunir un procedimiento para que sea “el debido”.⁹² La Corte Constitucional ha dado una aproximación al definir al debido proceso como: “un pilar fundamental para la defensa de los derechos de las personas que intervienen dentro de un juicio; alrededor de aquel se articulan una serie de principios y garantías básicas que permiten una correcta administración de justicia”;⁹³ si bien de lo dicho, no se detalla en que consiste, esto es precisamente porque nuestra norma constitucional tampoco lo aclara, pero sí detalla aquellas garantías mínimas que lo componen, así como algo sustancial, su aplicación a todo proceso en el que se determinen derechos u obligaciones, lo cual nos explica la magnitud de su aplicación no sólo en procesos judiciales, sino en procedimientos administrativos. Y esto último ha tenido un desarrollo paulatino, pues hasta llegar a su aplicación en materia administrativa, hemos de precisar un aporte desde la jurisprudencia internacional en materia de Derechos Humanos, mediante resoluciones anteriores a la norma constitucional vigente en nuestro país.

⁹² Alberto Wray, “El debido proceso en la Constitución”, < http://www.usfq.edu.ec/publicaciones/iurisDictio/archivo_de_contenidos/Documents/IurisDictio_1/El_debido_proceso_en_la_constitucion.pdf > . Consulta: 21 de julio, 2015.

⁹³ Ecuador, Corte Constitucional, [Sentencia No. 043-10-SEP-CC, caso No. 0174-09-EP] en *Registro Oficial, Suplemento*, 661, de 14 marzo, 2012.

Al respecto vale resaltar que la Corte Interamericana de Derechos Humanos,⁹⁴—en adelante Corte IDH—, ha señalado: “En el marco del sistema interamericano, es clara la vigencia de las reglas del debido proceso legal en los procedimientos administrativos vinculados a derechos sociales. En efecto, la norma rectora de la garantía destaca expresamente su aplicabilidad a cualquier proceso en el que se determinen derechos y obligaciones; y general, en cualquier proceso en el que se afecten los derechos de las personas”.⁹⁵ En este sentido la sentencia emitida por la Corte IDH señala:⁹⁶

Si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, “sino [al] conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales” a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. *Es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal (...)* La Corte observa que el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del artículo 8 de la Convención se aplica a los órdenes mencionados en el numeral 1 del mismo artículo, o sea, la determinación de derechos y obligaciones de orden “civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”. Esto revela el amplio alcance del debido proceso; el individuo tiene el derecho al debido proceso entendido en los términos del artículo 8.1 y 8.2, tanto en materia penal como en todos estos otros órdenes.

Es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas.

Como habíamos señalado, el debido proceso y su aplicación en materia administrativa data desde el 1998, cuando se incluyó en el art.23, y posteriormente se amplió en la constitución del año 2008 en el art.76, antes de ello, el debido proceso debía entenderse aplicable sólo en procesos judiciales, y aunque la inclusión es breve,⁹⁷ es suficiente para entender su aplicación en procedimientos administrativos. La necesidad de su aplicación reside en que caben límites de la actividad administrativa, pues bajo el nuevo esquema neoconstitucional, se considera esencial

⁹⁴ Si bien el contenido del artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, no es igual al debido proceso del caso ecuatoriano, no podemos afirmar que existen garantías mínimas que no puedan omitirse dentro de un proceso administrativo, lo que sí podemos afirmar que existen algunas que no son aplicables, en todo caso consideramos que mientras más de ajusten los procedimientos administrativos a las normas del debido proceso más garantizan el derecho a la defensa del administrado.

⁹⁵ Corte IDH, *El Acceso a la justicia como garantía de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Estudio de los Estándares fijados por el Sistema Interamericano de Derechos Humanos*, (s.l.: OEA, 2007), 22.

⁹⁶ Corte IDH, *Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá*, Sentencia de 2 de febrero de 2001. Serie C, No. 72, párrafo 116, http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_72_esp.pdf Consulta: 30 de junio, 2015.

⁹⁷ Constitución, art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes.

la protección del particular frente al ejercicio de la función administrativa,⁹⁸ dando una especial protección al individuo para compensar así las amplias atribuciones que se otorgan a la administración, y remarcando el necesario control sobre la actividad administrativa.

De allí que, debe existir un delicado equilibrio en la legislación entre las prerrogativas de las que goza la Administración y la garantía del debido proceso a favor del administrado; por tanto, eficacia y seguridad; interés público e interés privado, adquieren su máxima importancia en materia de procedimiento administrativo. Sólo con ese justo equilibrio entre los principios de eficacia y eficiencia, y el principio del sometimiento pleno de la Administración a la Constitución, a la ley y al Derecho, se puede lograr un procedimiento que permita la satisfacción de las necesidades públicas sin detrimento a los derechos de la persona.

En este sentido, la Corte Constitucional colombiana ha señalado: “toda actuación administrativa deberá ser el resultado de un proceso en el que la persona tuvo la oportunidad de expresar sus opiniones así como de presentar las pruebas que demuestren su derecho, con plena observancia de las disposiciones procesales que lo regulen”.⁹⁹ Coincide la Corte colombiana de esta manera con el criterio de la Corte IDH¹⁰⁰ en el sentido de que:

El debido proceso no puede entenderse circunscrito solo a actuaciones judiciales; por el contrario debe ser garantizado en todo trámite o actuación del Estado, que pueda afectar los derechos e intereses de los particulares. De allí que la administración debe actuar conforme a la ley, en tanto en cuanto desarrolla los postulados constitucionales del debido proceso, y a los principios generales de racionalidad, razonabilidad y proporcionalidad, permitiendo a los particulares sujetos a actos administrativos, ejercer su derecho de defensa; así la discrecionalidad de la administración tiene límites infranqueables, siendo uno de ellos el respeto de las garantías del debido proceso; por ello es importante que la actuación de la administración se encuentre regulada, no se puede por tanto, so pena de invocar el orden público, reducir discrecionalmente las garantías de los administrados, existe por tanto una estrecha relación entre los alcances del debido proceso legal administrativo y el resguardo de una norma fundamental del sistema que resguarda los derechos de los administrados.

En lo que hace relación con la normativa ecuatoriana, existe una clara evolución en materia de fijación de estándares relativos al establecimiento de normas y pautas para la actuación de las autoridades estatales y la consagración del debido proceso en la esfera administrativa. En efecto, al considerar que la administración de

⁹⁸Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, “Curso de Derecho Administrativo”, 474-493.

⁹⁹ Colombia, Corte Constitucional, Sentencia No. T-521/92, < <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1992/t-521-92.htm> > Consulta: 20 de mayo, 2015.

¹⁰⁰ Corte IDH, Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá, párrafo 116.

la cosa pública es un servicio a la colectividad,¹⁰¹ corresponde a los entes administrativos, ejercer sus funciones con sujeción a los procedimientos previamente definidos en la ley, a fin de revestir de legitimidad a los actos que emiten y que de esta manera, dichos actos sean productores de efectos jurídicos no arbitrarios.

De esta manera, las autoridades administrativas están en la obligación de acatar plenamente las normas que rigen los procedimientos propios de la Administración, siendo mandatorio su adecuada y exhaustiva observancia de manera previa a la toma de una decisión administrativa. De esta manera, la noción del debido proceso se identifica con el cumplimiento de las formalidades previamente establecidas para las actuaciones, actos, diligencias y resoluciones de iniciación, desarrollo y definición en todas las instancias y etapas previstas del procedimiento administrativo, todo ello encaminado a proteger los derechos de los administrados.

A la Administración pública se le atribuyen varios principios rectores de su organización y actividad jurídica, muchos de estos se relacionan directamente con las garantías constitucionales, con el objeto de asegurar el correcto funcionamiento de las facultades de las que se encuentra investida, y por ende la validez de sus actuaciones. Así, el debido proceso como garantía de los administrados supone que el procedimiento administrativo conlleve un conjunto de condiciones que le impone la Constitución y la ley a la Administración,¹⁰² materializado en el cumplimiento de una secuencia de actos que guarda relación directa o indirecta entre sí, y cuyo fin está previamente determinado de manera constitucional y legal.

El debido proceso no solo se encuentra concentrado como concepto y como derecho dentro de la Constitución, sino que se encuentra presente en muchos otros cuerpos normativos. Al mismo tiempo constituye un conjunto de garantías como la de legalidad, proporcionalidad, actuación de pruebas, contradicción, igualdad, imparcialidad, impugnación, motivación, de cuya observancia depende la validez del procedimiento. De nuestro principal interés es el estudio de la garantía caracterizadora por excelencia del debido proceso, esta es, el derecho a la defensa.

El derecho a la defensa, entendido como la oportunidad reconocida a toda persona, en el ámbito de cualquier procedimiento administrativo, de ser oída, de hacer valer las propias razones y argumentos, de contradecir, de solicitar la práctica y

¹⁰¹ Santiago Andrade Ubidia, *La nueva Constitución del Ecuador, Estado derecho e Instituciones* (Quito: Corporación Editora Nacional Andina, Universidad Andina Simón Bolívar, 2009), 121.

¹⁰² Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-286/13, <
<http://corteconstitucional.gov.co/relatoria/2013/T-286-13.htm>> Consulta: 31 de julio, 2015.

evaluación de las que se estiman favorables y objetar las pruebas actuadas en su contra, así como de ejercitar los recursos que la ley otorga.¹⁰³ Su importancia, en el contexto de las garantías procesales de rango constitucional, radica en que con su ejercicio se busca impedir la indefensión y la consecuente arbitrariedad de los agentes estatales, evitando de esta forma la violación de los derechos del administrado.

Se busca promover la activa participación de quien puede ser afectado por las decisiones que se adopten, con apego a principios de publicidad y contradicción, lo que implica que el administrado esté en condiciones de conocer, discutir y contradecir lo pretendido por la Administración, pudiendo hacer uso de todos los medios de prueba, permitidos en la ley, para tales efectos. Por otra parte también implica que cualquier limitación provocaría indefensión y más aún una condición de desigualdad procesal, así a criterio de Picó, “la prohibición o limitación del derecho de defensa, que se produce en virtud de actos de los órganos jurisdiccionales que suponen una mengua o privación del derecho de alegar o probar, contradictoriamente, y en situación de igualdad”.¹⁰⁴

El derecho a la defensa es desarrollado por el art. 76, numeral 7, de la Constitución, norma según la cual se garantiza a las personas la defensa en todas las etapas del procedimiento, el contar con el tiempo para la preparación de su defensa, el ser escuchado, el contar con procedimientos públicos, con un abogado o defensor público, así como la motivación de las resoluciones y la posibilidad de impugnarlas; lo cual supone el respeto de derechos de las partes sometidas al procedimiento en igualdad de condiciones.

Sobre la observancia del derecho a la defensa en el procedimiento administrativo debemos entender que su cobertura se extiende a toda actuación de la Administración pública, lo que incumbe a toda manifestación administrativa, respecto de la formación y ejecución de los actos, con el fin de garantizar la defensa de los ciudadanos.¹⁰⁵

¹⁰³ Ecuador, Corte Constitucional, [Sentencia No. 024-10-SCN-CC, Caso No. 0022-2009-CN], en *Registro Oficial, Suplemento*, 294, 6 de octubre de 2010.

¹⁰⁴ Picó y Junoy, “Las garantías constitucionales del proceso”, 95.

¹⁰⁵ En este sentido ha sido entendido por la Corte Constitucional ecuatoriana: “El derecho a la defensa se constituye en uno de los elementos esenciales en el que se fundamenta el debido proceso, a la vez que se erige como aquel principio jurídico procesal o sustantivo, mediante el cual toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas, para asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, además de conferirle la oportunidad para ser oído y hacer valer sus pretensiones frente al juez. El desarrollo del derecho de defensa, en el ámbito constitucional y en los instrumentos internacionales de

De lo que resulta, que el derecho a la defensa garantiza que la Administración debe informar al administrado del inicio, proceso y resultado de un procedimiento administrativo, así como las razones que llevan al Estado a tomar la decisión contenida en el acto administrativo, esto es, los fundamentos y la debida caracterización legal.

Toda esta información debe ser expresa, clara, integral y suficientemente detallada para permitir al administrado ejercer plenamente su derecho a la defensa a través de la impugnación y pueda demostrar ante la Administración su posición frente al actuar administrativo. Por tanto, el derecho a la defensa asegura a las partes la posibilidad de efectuar a lo largo de todo el proceso sus alegaciones, probarlas y controvertir las contrarias, con la seguridad de que serán valoradas en la resolución del acto administrativo, conforme a derecho. Además, las partes siempre han de estar informadas respecto de las actuaciones del procedimiento, mediante la notificación de las resoluciones que afecten a cada una de ellas y que inciden en el procedimiento.

Por tanto, la noción del debido proceso, bajo el actual esquema constitucional vigente desde el año 2008, nos lleva a afirmar que su aplicabilidad no se centra sólo en el ámbito judicial sino también en los procedimientos administrativos; pero como analizaremos más adelante, parecería que no todas las garantías contenidas en la norma constitucional son aplicables a los procedimientos ante el ente administrativo.

Por lo anterior la noción de debido proceso y derecho a la defensa tienen un contenido mínimo aplicable a procedimientos administrativos que constan en el art. 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, establece las garantías mínimas

protección de los derechos humanos, determina que nadie puede ser privado de los medios necesarios para proclamar y hacer respetar sus derechos en el desarrollo de un proceso legal, equilibrando en lo posible las facultades que tiene el sujeto procesal accionante como el defensivo y vinculado esencialmente a contradecir la prueba de cargo, aportar medios de prueba que afiancen su condición y a impugnar las decisiones legales que le sean contrarias, objetivo político de un Estado constitucional de derechos y justicia.

El derecho de defensa es una norma con jerarquía constitucional, legítimo para todo tipo de proceso, emanado de los valores de seguridad jurídica y de igualdad de oportunidades, para acceder a una recta administración de justicia y que se concreta a través de las disposiciones legales y constitucionales que posibiliten en forma amplia la debida contradicción ante la acción, permitiendo que el accionado pueda ser oído, hacer valer sus razones, ofrecer y controlar la prueba e intervenir en la causa en pie de igualdad con la parte actora.[...]. En este contexto, el derecho de defensa "asegura a las partes la posibilidad de sostener argumentalmente sus respectivas pretensiones y rebatir los fundamentos que la parte contraria haya podido formular en apoyo de las suyas" Ecuador, Corte Constitucional, [Sentencia No. 177-12-SEP-CC, caso No. 0696-10-EP del 03 de mayo de 2012], en *Registro Oficial, Suplemento*, 781, 04 de septiembre de 2012.

que la defensa debe tener,¹⁰⁶ así: a) La presunción de inocencia; b) Derecho de asistencia de un traductor o intérprete; c) La comunicación previa y detallada de la acusación formulada; d) El plazo razonable para la preparación de la defensa; e) El derecho de defensa técnica; f) El derecho a tener un defensor; g) El derecho a interrogar a testigos; h) El derecho a no autoinculparse, e i) El derecho a presentar un recurso de apelación. En este sentido, la sujeción de las actuaciones de la Administración a la normativa constitucional e infra constitucional vigente, para el adecuado ejercicio del derecho de la defensa por parte del administrado, resulta fundamental para asegurar un debido proceso que debe observarse en todo procedimiento.

Si bien la normativa constitucional ecuatoriana señala cuales son las garantías del derecho a la defensa, las mismas que no difieren sustancialmente de aquellas normadas en la Convención Americana de Derechos Humanos, debemos tener en cuenta que no todas ellas son aplicables a los procedimientos en sede administrativa. Por ello, en el siguiente acápite, realizaremos un análisis de aquellas que si son aplicables a los procedimientos administrativos.

2.3. Aplicación de las garantías del derecho al debido proceso y el derecho a la defensa en el procedimiento administrativo

El debido proceso tiene su origen en el *due process of law* anglosajón,¹⁰⁷ el cual se encuentra conformado por el debido proceso adjetivo, que se refiere a las garantías procesales que aseguran la vigencia de los derechos fundamentales; y el debido proceso sustantivo, que protege a los ciudadanos de leyes contrarias a los derechos fundamentales. La incorporación del *due process of law* al constitucionalismo latinoamericano¹⁰⁸ ha implicado la variación de su contenido, el mismo que puede entenderse de dos maneras, adjetivo y subjetivo, así el debido proceso adjetivo alude al cumplimiento de ciertas formalidades de trámite y procedimiento que deben observarse para la emisión de una sentencia; mientras que el debido proceso sustantivo garantiza que las sentencias sean razonables.

¹⁰⁶ Salvador Herencia Carrasco, *Sistema interamericano de protección de los derechos humanos y derecho penal internacional*, (Montevideo: Grupo Latinoamericano de Estudios sobre Derecho Penal Internacional, Konrad - Adenauer - Stiftung e V, 2010), 359

¹⁰⁷ César Landa Arroyo, "Debido proceso y tutela jurisdiccional", en *Pensamiento Constitucional*. Núm. 8, (Lima, 2001), 448

¹⁰⁸ Néstor Pedro Sagüés, *Elementos de Derecho Constitucional*, vol. 2 (Buenos Aires: Astrea, 1993), 328.

Así, podemos concluir que el debido proceso presenta dos expresiones: una formal y otra sustantiva. La expresión formal comprende los principios y reglas relacionados con las formalidades aplicables a todo proceso judicial o procedimiento administrativo señalados en el art. 76 de la norma constitucional; por su parte, la expresión sustantiva está relacionada con los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial o resolución administrativa debe cumplir, entendido como la garantía de la motivación. De todo lo anterior, se afirma que el debido proceso tiene un contenido complejo, pues no solo se encuentra conformado por las garantías reconocidas expresamente en la norma constitucional, sino también por aquellas que se deriven del derecho de dignidad de la persona humana y que resulten esenciales para que el procedimiento pueda cumplir con su finalidad. A criterio de Sola, lo útil del concepto de debido proceso es: “que señala más que la interpretación de normas o principios finales aplicables a una circunstancia o un caso, éste pone el valor en el procedimiento que se sigue en la toma de una decisión ya sea judicial o de otro tipo. La idea de que el procedimiento para la toma de la decisión y para su aplicación es tan importante como los principios o derechos que están en juego”.¹⁰⁹

De lo que, entendido el debido proceso como el conjunto de garantías que permiten que las personas puedan tener un proceso regular y justo, y como un derecho fundamental, se vuelve de imperiosa necesidad su aplicación en todo proceso o procedimiento en el que se discutan derechos de las personas, de allí que su aplicación en los procedimientos administrativos del Estado es imperiosa; y esto es necesario, porque si bien la norma constitucional consagra su vigencia así como el sistema normativo, no es menos cierto que el derecho a la defensa como garantía del debidoproceso se da porque los operadores del sistema constitucional han ido delineando reglas jurídicas, vigentes para el ámbito administrativo a partir de normas inferidas o deducidas de algunos artículos constitucionales de tipo amplio, así es que se ha señalado la existencia del debido proceso administrativo, entendido como la aplicación del contenido del derecho al debidoproceso en el ámbito de los procedimientos administrativos.

En este sentido señala Gordillo: “El principio cardinal del procedimiento administrativo, como de cualquier otro procedimiento a través del cual se haya de ejercer poder sobre un individuo, o grupo de individuos es el del debido proceso, o

¹⁰⁹ Sola, “Control judicial de constitucionalidad”, 498.

procedimiento leal y justo. Esto se aplica no solamente a la actuación de los órganos del Estado y a los que ejercen poder económico sino también en relaciones entre simples particulares”.¹¹⁰ El fundamento principal por el que se enfatiza respecto del derecho a la defensa como debido proceso administrativo, tiene sustento en el hecho de que la Administración está indiscutiblemente vinculada a la norma constitucional, de modo que si ésta resuelve sobre asuntos de interés del administrado y lo hace mediante procedimientos internos; no existe, en consecuencia, razón alguna para desconocer las garantías del debido proceso en sede administrativa.

En materia administrativa, el derecho a la defensa se ha considerado no sólo como una exigencia del principio de debido proceso, sino también como expresión del principio de eficacia, pues asegura un mejor conocimiento de los hechos y contribuye a mejorar la decisión administrativa garantizando que ella sea más justa. Efectivamente, la garantía del derecho a la defensa establecida dentro del debido proceso, que reconoce la norma constitucional, se manifiesta en una doble perspectiva: primero, en que el derecho a defensa con que cuenta el administrado, implica que tenga la oportunidad de ser escuchado, presentar descargos y pruebas, contradecirlas, etc.; y, en segundo lugar, a exigir que la Administración aplique con sujeción a la norma, el conjunto de actos procedimentales, que está obligada a ejecutar para conocer y evaluar con precisión los hechos y las disposiciones legales aplicables a los mismos y resuelva lo pedido en consonancia.

Una vez que hemos establecido que desde la perspectiva del concepto del debido proceso en materia administrativa se reconoce siempre el derecho a defensa a favor del administrado, así como el hecho de que estas garantías se manifiestan en una serie de derechos procedimentales. De allí que sea válido afirmar que el derecho a la defensa, como paradigma del debido proceso, es consustancial a todo procedimiento administrativo, lo que supone la posibilidad de hacer valer dentro del procedimiento la opción de contradecir lo afirmado por la Administración; pues si bien el marco constitucional y legal dentro del cual se desenvuelven los entes públicos en el ejercicio de sus funciones, es el fundamento de la presunción de validez y legitimidad de los actos administrativos que expiden. Estas presunciones constituyen el fundamento de la ejecutividad de los actos administrativos; ejecutividad que entendemos como un mandato autónomo de cumplimiento que coloca a la

¹¹⁰Gordillo, “Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas, tomo 2, La defensa del usuario y del administrado”, 403.

Administración en un plano de supremacía frente a los administrados, y estos últimos en un plano de sometimiento respecto de las decisiones de la Administración dictadas en ejercicio de las facultades que tienen y cuyo contenido suponga la creación, modificación o extinción de un derecho o la imposición de una obligación o sanción al administrado.

Pero esta supremacía, por ser una potestad del Estado respecto de los administrados, exige la sujeción estricta del actuar público a las reglas procedimentales establecidas en el ordenamiento jurídico, con el propósito de lograr la satisfacción de los intereses públicos; y sobre todo, la obligación de tutelar las garantías del debido proceso de los administrados. Si conforme hemos citado, para la Corte IDH el debido proceso comprende todas las condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquellos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración del ente administrativo, es lógico entender que en sí mismo implica una limitación de los poderes del Estado y establece las garantías de protección a los derechos de las personas, de modo que ninguna actuación de la autoridad sea arbitraria, sino que se encuentre sujeta al procedimiento señalado en la ley.

Anotado lo anterior, comencemos a analizar los contenidos del derecho a la defensa en su aplicación al procedimiento administrativo. Hemos dicho que el derecho a la defensa consiste en la facultad de toda persona de contar con el tiempo y los medios necesarios para defenderse en todo tipo de procesos, lo cual implica, entre otras cosas, conforme lo dispone el art. 76 numeral 7 de la norma constitucional, que define a las garantías del derecho a la defensa, entre las cuales se destacan y son aplicables al procedimiento administrativo las siguientes: no ser privado del derecho a la defensa; contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa; ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones; los procedimientos serán públicos, las partes podrán acceder a todos los documentos y actuaciones del procedimiento; presentar las razones o argumentos de los que se crea asistida; ser asistido por un abogado de su elección o defensor público; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra; no ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia; ser juzgado por un juez independiente, imparcial y competente; la motivación de las resoluciones; e, impugnar la resolución que se emitiera. Se vulneraría, en consecuencia, el derecho a la defensa, cuando los administrados se ven imposibilitados de ejercer los medios legales necesarios para su

defensa o cuando se establecen condiciones para la presentación de los argumentos de defensa. A continuación detallaremos las garantías del derecho a la defensa que consideramos aplicables a los procedimientos administrativos en general:

- a) **Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa del procedimiento:** para entender el alcance de esta garantía, debemos comenzar precisando a que se refiere por defensa. A criterio de Víctor Moreno Catena, el derecho a la defensa consiste en: “toda la actividad precisa para contribuir a eliminar la duda que el ejercicio de la acción penal ha hecho recaer sobre una determinada persona. Y más especialmente, como el derecho del imputado a la tutela de su libertad, cuando pretende la observancia de las normas que evitan la lesión del propio derecho a la libertad”.¹¹¹

Al respecto la Corte Constitucional ha señalado: “En razón de lo expuesto, toda persona tiene derecho a preparar su defensa con el tiempo necesario y contando con los medios adecuados, es decir, en igualdad de condiciones que la parte acusadora”¹¹². En igual sentido explica Iñaki Esparza Leiba: “uno de los pilares de este derecho es el deber de la acusación de descubrir sustancialmente la fundamentación de su postura (hechos, pruebas materiales, declaraciones...), a la parte acusada, y ello para impedir situaciones de sorpresa o engaño que redundarían en una inadecuada preparación de la defensa, lo que supondría una violación del DPL (due process of law)”.¹¹³ Así el derecho a la defensa como garantía permanente dentro de los procesos administrativos implica la posibilidad del administrado de poder ejercer su defensa en cualquier momento o etapa del procedimiento, sin que pueda restringirse o limitarse ese ejercicio por el ente administrativo; precisamente la presencia del administrado y su participación activa, en condiciones de igualdad, dentro de un procedimiento administrativo puede permitir la contradicción oportuna de los elementos probatorios con que cuenta el ente administrativo, con el fin de ejercitar una defensa eficaz de sus intereses.

¹¹¹Víctor Moreno Catena, *La defensa en el proceso penal*, (Madrid: Civitas, 1982), 24.

¹¹² Ecuador, Corte Constitucional, [Sentencia No. 024-10-SEP-CC, Caso No. 0182-09-EP], en *Registro Oficial, Suplemento*, 232, 9 de julio de 2010.

¹¹³Iñaki Esparza Leibar, *El Principio del Proceso Debido*, (Barcelona: José María Bosch Editor, 1995), 100.

b) Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación

de su defensa: Gordillo entiende esta garantía como la posibilidad que tiene toda persona de ser escuchada y de participar de manera activa dentro de un procedimiento en el que se emita una decisión susceptible de afectar sus derechos o intereses y que debe respetarse en cualquier procedimiento ante la Administración¹¹⁴. Al respecto, el administrado tiene derecho a contar con un procedimiento que establezca en forma precisa los tiempos y las formas, para que pueda conocer el procedimiento que ha iniciado y preparar en forma adecuada su defensa.

Al respecto la Corte IDH ha señalado:

“Uno de esos derechos fundamentales es el derecho a contar con el tiempo y los medios adecuados para preparar la defensa, previsto en el artículo 8.2.c de la Convención, que obliga al Estado a permitir el acceso del inculcado al conocimiento del expediente llevado en su contra. Asimismo, se debe respetar el principio del contradictorio, que garantiza la intervención de aquél en el análisis de la prueba.

Si el Estado pretende limitar este derecho, debe respetar el principio de legalidad, argüir de manera fundada cuál es el fin legítimo que pretende conseguir y demostrar que el medio a utilizar para llegar a ese fin es idóneo, necesario y estrictamente proporcional. Caso contrario, la restricción del derecho de defensa del individuo será contraria a la Convención”¹¹⁵.

Al respecto nuestra Corte Constitucional, respecto del tiempo y medios adecuados para preparar la defensa con los que debe contar una persona, ha señalado que al otorgarse deben considerarse tres factores, estos son: la complejidad del asunto; que debe concederse un momento procesal para ejercer la defensa y finalmente, la real posibilidad del titular del derecho de ejercer su defensa.¹¹⁶

Es claro, de lo anterior, que el derecho a disponer del tiempo y los medios adecuados de defensa, son una aplicación del principio de igualdad de armas, que permite que las partes cuenten en igualdad de condiciones de las mismas oportunidades para preparar y presentar sus pruebas y alegaciones dentro del procedimiento administrativo. Respecto del tiempo necesario, este ha sido desarrollado en la norma legal y depende del procedimiento administrativo de que se trate, del caso y obviamente de su complejidad. Con relación a los medios adecuados, entendemos que se

¹¹⁴Gordillo, “Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas, Tomo 2, La defensa del usuario y del administrado”, 414.

¹¹⁵Corte IDH, *Caso Barreto Leiva Vs. Venezuela*, Sentencia del 14 de noviembre de 2009, serie 206, párrafo 54, 55. < http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_206_esp1.pdf > Consulta: 14 de agosto, 2015.

¹¹⁶ Corte Constitucional, [Sentencia No. 076-13-SEP-CC, caso No. 1242-10-EP], *Registro Oficial, Suplemento*, 230, 22 de abril de 2014.

refiere al derecho de acceder a la información con que se cuenta dentro del procedimiento, ya que permite conocer y preparar su defensa.

- c) **Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones:** respecto del principio de igualdad Iván Hunter Ampuero señala que el principio de igualdad y de debido proceso: “condicionan la estructura del proceso y de sus etapas”.¹¹⁷ Asimismo el autor reconoce dos aspectos, uno netamente estático y otro dinámico. Respecto del aspecto estático, Hunter señala: “la igualdad toma un nombre e identidad propia acuñada en el derecho alemán: la igualdad de armas. Siguiendo a Andolina y Vignera, es posible entender la igualdad de armas como “la obligación del legislador de colocar a las partes del proceso en una posición de paridad, asegurándole un mismo tratamiento normativo y la titularidad de poderes, deberes y facultades simétricamente iguales y mutuamente relacionadas”.¹¹⁸ Respecto del aspecto dinámico el autor señala: “Siendo así la igualdad hace referencia a la contradicción. El ciudadano tiene que ser informado de la existencia de los actos procesales realizados o por realizarse, con la finalidad de ejercer el derecho de ser escuchado e impedir ulteriores efectos en su contra. La igualdad permite la participación equitativa de los litigantes en una contraposición de argumentos, con la finalidad de que el juez recoja los elementos formativos de la decisión”.¹¹⁹ Por lo tanto, la igualdad si bien es una garantía que implica los mismos derechos a la partes, no es menos cierto que el legislador en la norma infraconstitucional en materia administrativa ha establecido prerrogativas a favor del ente administrativo, como hemos explicado en acápites anteriores, los actos administrativos gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, por lo cual, la manera más óptima de garantizar una igualdad de armas en estos procedimientos, radica en que la Administración sujete su actuación a las normas del debido proceso y derecho a la defensa en favor de los administrados.

¹¹⁷Iván Hunter Ampuero, “La iniciativa probatoria del juez y la igualdad de armas en el proyecto de Código Procesal Civil”, en: Revista Ius et Praxis, Universidad de Talca - Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales año 17, N° 2, 2011: 53 – 76.

¹¹⁸ Ibíd.

¹¹⁹ Ibíd.

d) Los procedimientos serán públicos, las partes podrán acceder a todos los documentos y actuaciones del procedimiento: si partimos del hecho de que el administrado tiene derecho a acceder al procedimiento, sin que el ente administrativo pueda imponer restricciones, ello conlleva que la publicidad del procedimiento es vital para garantizar la legalidad de las actuaciones de la autoridad administrativa. Para Picó la publicidad tiene una doble finalidad: “a) Proteger a las partes de una justicia sustraída al control público; y, b) Mantener la confianza de la comunidad en los Tribunales, constituyendo en ambos sentidos tal principio uno de los pilares del Estado de Derecho”.¹²⁰

No obstante, el derecho a la publicidad no puede entenderse como un derecho ilimitado, ya que por su naturaleza los procedimientos administrativos son sólo accesibles a las partes, y a terceros con interés; lo cual no implica una restricción al derecho de publicidad, en este sentido lo explica Díez-Picazo: “la limitación de la publicidad que el legislador establezca ha de estar justificada «en la protección de otro bien constitucionalmente relevante», debiendo existir, además, «congruencia entre la medida prevista o aplicada y la procuración de dicho valor así garantizado»”.¹²¹

e) Ser asistido por un abogado de su elección o defensor público: este principio, de igual manera que todas las garantías del derecho a la defensa, es totalmente aplicable al ámbito administrativo, pues la asistencia de un abogado, permite al administrado contar con una efectiva defensa. Picó¹²² considera que la asistencia letrada persigue un doble fin:

- a) Garantizar que las partes puedan actuar en el proceso de la forma más conveniente para sus derechos e intereses jurídicos, y defenderse debidamente contra la parte contraria; y,
- b) Asegurar la efectiva realización de los principios de igualdad de las partes y de contradicción, que imponen a los órganos judiciales el deber positivo de evitar desequilibrios

¹²⁰ Picó y Junoy, “Las garantías constitucionales del proceso”, 116.

¹²¹ Ignacio Díez-Picazo Giménez, *Artículo 24 Garantías Procesales, Comentarios a la constitución española de 1978*, tomo III, dirigida por Oscar Alzaga Villaamil, Manuel Aragón Reyes, (Madrid: Edersa, 1996), 82.

¹²² Díez-Picazo analiza el tema de la siguiente manera: “el derecho fundamental a la asistencia letrada sólo se vulnera cuando la falta de asistencia letrada provoca un resultado de indefensión, esto es, cuando en el caso concreto la ausencia o inactividad de la asistencia letrada haya producido un menoscabo real y efectivo de la defensa que haya provocado un perjuicio al justiciable”. Ignacio Díez-Picazo Giménez, “Artículo 24 Garantías Procesales, Comentarios a la constitución española de 1978”, 80

entre la respectiva posición de las partes o limitaciones en la defensa que puedan conducir a algunas de ellas a un resultado de indefensión.¹²³

De lo anterior y en concordancia con la norma constitucional, dentro de los procedimientos administrativos el ERJAFE en su art. 180¹²⁴ ha señalado como un requisito para la interposición de recursos, la firma del abogado que patrocina al administrado.

Es indudable el derecho del administrado a escoger un abogado que maneje su defensa técnica de la mejor manera en defensa de sus derechos, no obstante, en el caso de que el administrado no cuente con los medios para pagar un abogado particular y para que no quede en indefensión, cabe la defensa a través de un defensor público, lo cual tiene su sustento en la norma constitucional, así el art.75 de la Constitución establece que toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, y que en ningún caso quedará en indefensión; en concordancia con el art. 76, numeral 7, literal a), establece que nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento; y, en el literal g) del mismo artículo garantiza a toda persona el derecho a ser asistida en los procedimientos judiciales por una abogada o abogado de su elección, o por defensora o defensor público. La misma norma dispone en su art. 191 que el fin de la Defensoría Pública es garantizar el pleno e igual acceso a la justicia de las personas que, por su estado de indefensión o condición económica, social o cultural, no puedan contratar los servicios de defensa legal para la protección de sus derechos en todas las materias e instancias mediante el patrocinio y asesoría jurídica.¹²⁵ Con lo cual, entendemos que dentro de los procedimientos administrativos cabe que se cuente con defensores públicos.

- f) Presentar pruebas y contradecir las que se presenten:** a criterio de Picó el derecho a la prueba consiste: “en que las pruebas pertinentes sean admitidas y practicadas. Por ello, la no práctica de un medio probatorio

¹²³ Picó y Junoy, “Las garantías constitucionales del proceso”, 106.

¹²⁴ ERJAFE, art. 180.- Interposición de recurso. 1. La interposición del recurso deberá expresar: [...] f. La firma del compareciente, de su representante o procurador y la del abogado que lo patrocina;

¹²⁵ La amplitud de materias en las que puede intervenir la Defensoría Pública permite que ya en el Código Orgánico General de Procesos se cuente con un abogado para garantizar el acceso a asistencia letrada en materias no penales.

inicialmente admitido¹²⁶ es o puede ser una denegación tácita del derecho a la prueba”.¹²⁷ La prueba, como herramienta fundamental del administrado permite demostrar sus alegaciones así como permite al ente administrativo, conocer los hechos objeto del reclamo, por ello, los medios probatorios que usen las partes ayudan a formar un mejor criterio, por lo que, negar las pruebas solicitadas en ejercicio de su defensa, vulnera sus derechos provocando indefensión. Al mismo tiempo, la autoridad tributaria tiene la potestad de ordenar pruebas de oficio con el fin de aclarar los hechos puestos a su conocimiento y expresar de mejor manera la voluntad administrativa en resguardo del principio de verdad administrativa, y como elemento de la motivación del acto resolutivo. El derecho a la prueba, sin embargo, está íntimamente ligado al principio de preclusión, de allí que los medios y la etapa probatoria en el ámbito administrativo están regulados en normas infraconstitucionales, con el fin precisamente de favorecer la máxima vigencia de los derechos del administrado.

Al respecto es importante destacar el criterio de Díez-Picazo relativo a la prueba en correlación al derecho a la defensa, para quien: “ La indefensión no abarca, por tanto, cualquier limitación de facultades de actuación en un proceso, sino sólo la privación o limitación de aquellos actos de parte que tienen por objeto la aportación y prueba de material fáctico y la exposición de las bases jurídicas que, a juicio de dicha parte, deben conducir al órgano judicial a estimar su pretensión o a desestimar la de la parte contraria”.¹²⁸

En este sentido, el derecho a la prueba que tienen las partes y, por tanto, a solicitar los medios de prueba que resulten pertinentes, entendemos que debe tener relación con hechos relevantes del objeto del procedimiento, lo que nos lleva a concluir que el derecho a la prueba no es absoluto, así valga la aclaración que ha realizado el Código Orgánico General de

¹²⁶ Al respecto, consideramos que una vez solicitados por el administrado los medios probatorios sobre los que descansa su defensa, si ya han sido calificados y aceptados, no actuarlos consiste en una vulneración a su derecho a la defensa. En la normativa ecuatoriana en el ámbito administrativo la autoridad administrativa puede calificar si una prueba es improcedente o innecesaria, pero una vez aceptada no puede dejarse de actuar.

¹²⁷ Picó y Junoy, “Las garantías constitucionales del proceso”, 143.

¹²⁸ Díez-Picazo Giménez, “Artículo 24 Garantías Procesales, Comentarios a la constitución española de 1978”, 51

Procesos ¹²⁹ sobre la pertinencia, utilidad y conducencia de los medios probatorios que insinúen las partes y que es aplicable a los procedimientos administrativos.¹³⁰

- g) **Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia:** Adicionalmente, como aplicación de la norma constitucional, en materia administrativa se observa el principio del *non bis in ídem*, esto es, el derecho a no ser juzgado más de una vez por los mismos hechos y materia, correlacionado con el derecho a la defensa como garantía del debido proceso. Para la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado de Colombia, “el principio se articula sobre la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento a la hora de imponer sanciones. Así, desde un enfoque material o sustantivo, expresa la prohibición de pluralidad de sanciones respecto de una misma infracción y, desde una perspectiva adjetiva o procesal, la imposibilidad de tramitar un nuevo proceso para juzgar el hecho sobre el que ha recaído una sentencia ejecutoriada u otra decisión que cese el procedimiento”.¹³¹

Podemos analizar este principio desde diversos enfoques. Así, dentro de un procedimiento administrativo sancionador, implica la imposibilidad que tiene la Administración de imponer dos sanciones a un particular por una misma infracción, cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento; pues ello constituiría un exceso del poder sancionador, contrario a las garantías constitucionales de las que gozan los administrados. De otra manera, constituye la imposibilidad que tiene la Administración tributaria de verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias y por tanto de determinar el impuesto a pagar, de más de dos

¹²⁹ Código Orgánico General de Procesos, art.160.

¹³⁰ Al respecto, Díez-Picazo señala: “Como aclara reiteradamente la jurisprudencia constitucional, el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes no es *un derecho a llevar a cabo un actividad probatoria ilimitada*. Su contenido abarca básicamente: 1) la facultad de proponer la práctica de medios de prueba; 2) la facultad de obtener un pronunciamiento judicial motivado y razonable en caso de inadmisión del medio de prueba propuesto; y 3) el derecho a la práctica de la prueba admitida. En todo caso, el ejercicio de estas facultades está condicionado por la regulación legal de la actividad probatoria en cada tipo de proceso, de manera que el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes es claramente, como casi todos los demás derechos consagrados en el artículo 24 C.E., un derecho de configuración legal” *Ibíd.*, 99.

¹³¹ Colombia, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejera Ponente: Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez, Bogotá D. C., 9 de diciembre de 2013. Ref.: 25000-23-27-000-2006-0046-01 Número Interno. 18726.
< <http://bu.com.co/sites/default/files/documentos/sentencia-19-de-dicieimbre-2013-2.pdf> > , Consulta: 02 de agosto, 2015.

veces a un mismo contribuyente, por un mismo impuesto y por un mismo ejercicio fiscal. En palabras del Tribunal Constitucional de Perú¹³² el *non bis in ídem* tiene una doble configuración, por un lado una versión sustantiva que expresa la imposibilidad de que recaigan dos sanciones sobre el mismo sujeto por una misma infracción, puesto que tal proceder constituiría un exceso del poder sancionador, por tanto impide que una persona sea sancionada o castigada dos o más veces por una misma infracción cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento; por otro lado el *non bis in ídem* tiene una connotación procesal que significa que un mismo hecho no pueda ser objeto de dos procesos distintos o, si se quiere, que se inicien dos procesos con el mismo objeto, evitando la dualidad de procedimientos y el inicio de un nuevo proceso en cada uno de esos órdenes jurídicos.

- h) Ser juzgado por un juez independiente, imparcial y competente:** Si bien dentro de los procedimientos administrativos no se cuenta con jueces, pues no se tratan de procesos jurisdiccionales, no es menos cierto que en sede administrativa, dentro del análisis de la imparcialidad se distingue dos modos de apreciar, tal como lo expresa Picó: “una subjetiva, que se refiere a la convicción personal de un juez determinado respecto al caso concreto y a las partes; y otra objetiva, que incide sobre las garantías suficientes que debe reunir el juzgado en su actuación respecto al objeto mismo del proceso”.¹³³ De lo anterior, el administrado tiene derecho a que el ente administrativo actúe con imparcialidad, lo cual obliga a que la autoridad administrativa otorgue igual tratamiento y tutela dentro del procedimiento, resolviendo conforme al ordenamiento jurídico y con atención al interés general. La garantía de la autoridad imparcial, asegura a los administrados que la controversia entre ente público y particulares serán decididas por un ente¹³⁴ que no tiene interés dentro del

¹³² Perú, Tribunal Constitucional, Exp. No. 2050-2002-AA/TC, < <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02050-2002-AA.html>>, Consulta: 02 de julio, 2015.

¹³³ Picó y Junoy, “Las garantías constitucionales del proceso”, 135.

¹³⁴ Dentro de un procedimiento administrativo, consideramos que la imparcialidad no se ve afectada si la autoridad que está llamada a resolverlo ajusta sus actuaciones a la norma constitucional e infra constitucional, esto refleja una posición objetiva, pues el sujetar su acción a los procedimientos señalados implica que no concede prerrogativas o deja en indefensión al administrado o a la Administración.

procedimiento y que mantendrá una posición objetiva y que no se dejará influenciar al momento de llegar a la decisión final. En consecuencia, la garantía de la imparcialidad implica que la autoridad administrativa que conozca cualquier clase de procedimiento administrativo, no tenga una opinión anticipada sobre la forma en la que resolverá. Es imprescindible que la autoridad administrativa al emitir el acto administrativo, se aproxime a los hechos que constan en el procedimiento, alejados de cualquier prejuicio, con suficiente imparcialidad subjetiva; y que normado en el ERJAFE, implica la opción de un administrado, de considerar que un funcionario no cumple con su rol de autoridad imparcial poder recusarlo;¹³⁵ a su vez, el funcionario de considerar que su imparcialidad se ha visto afectada puede excusarse de conocer el procedimiento administrativo.

- i) **Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas:** Picó señala que: “la obligación de fundamentar las sentencias no puede considerarse cumplida con la mera emisión de una declaración de voluntad del juzgador, en un sentido o en otro, sino que el deber de motivación que la Constitución y la Ley imponen que la decisión judicial esté precedida de la información que la fundamente”.¹³⁶ En concordancia con ello señala Díez-Picazo: “la motivación de las resoluciones judiciales constituye una garantía básica de la función jurisdiccional, sin la cual se haría inviable el control de la actividad de los Tribunales y la confianza en los mismos y se abriría la puerta a la arbitrariedad”.¹³⁷

En este sentido la norma constitucional, en el literal m) del numeral 7) del art. 76, considera que no hay motivación si en la resolución no se

¹³⁵ ERJAFE, art. 105.- Recusación: 1. En los casos previstos en el artículo anterior podrá promoverse recusación por los interesados en cualquier momento de la tramitación del procedimiento. 2. La recusación se planteará por escrito en el que se expresará la causa o causas en que se funda. 3. En el día siguiente el recusado manifestará a su inmediato superior o al Presidente del órgano en caso de que no tuviese un superior, si se da o no en él la causa alegada. En el primer caso, el superior o el Presidente del órgano, según sea el caso, podrá acordar su sustitución acto seguido. La recusación contra los ministros de Estado será resuelta por el Secretario General de la Administración Pública. 4. Si el recusado niega la causa de recusación, el superior resolverá o el Presidente del órgano, según sea el caso, en el plazo de tres días, previos los informes y comprobaciones que considere oportunos. 5. Contra las resoluciones adoptadas en esta materia no cabrá recurso, sin perjuicio de la posibilidad de alegar la recusación al interponer el recurso que proceda contra el acto que termine el procedimiento.

¹³⁶ Picó y Junoy, “Las garantías constitucionales del proceso”, 61.

¹³⁷ Díez-Picazo Giménez, “Artículo 24 Garantías Procesales, Comentarios a la constitución española de 1978”, 41.

enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda la misma y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Es necesario considerar que la actuación y valoración de pruebas está vinculada a la motivación de las decisiones, pues su consideración puede definir el sentido de la decisión final; por lo que este derecho resulta trascendental en la tramitación de los procedimientos administrativos para la defensa de los derechos del administrado, quien puede presentar las pruebas de descargo que considere necesarias, las cuales deben ser debidamente valoradas por la Administración previo a emitir una decisión final; resolución que debe ser debidamente motivada y fundada en derecho, lo cual significa que es necesario que se exteriorice las razones que sustentan su decisión. Esta garantía implica además que la autoridad administrativa consigne en el acto administrativo, los hechos y las normas jurídicas que han determinado el sentido de su decisión, puesto que la motivación constituye un requisito de validez de los actos administrativos.

Por otra parte la motivación debe ser expresa, indicando la relación concreta y directa entre los hechos probados y las normas jurídicas aplicables, y las consecuencias previstas, con la debida congruencia entre lo pedido y lo resuelto, que justifican la decisión tomada. Así, la exigencia de motivación del acto administrativo constituye una garantía de razonabilidad y no arbitrariedad de la decisión administrativa, por lo que, como bien lo señalan las normas constitucionales e infra constitucionales, la falta de motivación o su insuficiencia constituye una arbitrariedad y, por ende, una vulneración del debido procedimiento administrativo.

- j) **Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos:** Díez-Picazo¹³⁸ considera que el derecho a la tutela judicial efectiva no impone una obligación de establecer recursos en materia administrativa. Si bien la norma constitucional señala que una garantía del derecho a la defensa es la posibilidad de impugnar dentro de un proceso o procedimiento constitucional, no es menos cierto que para

¹³⁸ Ibíd., 43

que pueda efectivizarse el mismo, requiere haber sido previsto en la norma legal.

La Corte Constitucional ha señalado: “Como vemos, no en todas circunstancias este derecho a recurrir las resoluciones judiciales se aplica, sin que aquello comporte una vulneración de la normativa constitucional; en consecuencia, el derecho a la doble instancia no es un derecho absoluto”.¹³⁹

De ello entendemos que como elemento constitutivo del derecho a la defensa, los administrados tienen el derecho de impugnar la decisión de la Administración, lo que implica la posibilidad material de poder cuestionar el acto administrativo mediante los mecanismos previstos en la ley, esto es, siempre que exista el recurso previsto en la norma infraconstitucional, sin ello no se puede invocar este derecho; sin embargo, una vez previsto el recurso no puede obstarse al derecho del administrado a interponerlo, en los términos y con las formalidades previstas en la norma legal.

Pico señala sobre este principio: “El derecho a utilizar los recursos comprende el derecho a que el órgano jurisdiccional que revise el proceso se pronuncie tras oír a las partes contradictoriamente”.¹⁴⁰

En este sentido la Corte IDH ha señalado: “La jurisprudencia de esta Corte ha sido enfática al señalar que el derecho de impugnar el fallo busca proteger el derecho de defensa, en la medida en que otorga la posibilidad de interponer un recurso para evitar que quede firme una decisión adoptada en un procedimiento viciado y que contiene errores que ocasionarán un perjuicio indebido a los intereses del justiciable”.¹⁴¹

Al respecto señala Mejía Salazar: “La Constitución de la República del Ecuador garantiza de forma general el derecho que poseemos las personas —entiéndase naturales y jurídicas— de impugnar los actos emitidos por la administración pública”.¹⁴² Explica más adelante el autor: “En consecuencia, en sede administrativa el abstracto derecho general a impugnar se concreta a través de los reclamos, los recursos y las acciones

¹³⁹ Ecuador, Corte Constitucional, [Sentencia No. 013-10-SCN-CC, caso No. 0041-09-CN] en *Registro Oficial, Suplemento*, 250, 4 de agosto de 2010.

¹⁴⁰ Picó y Junoy, “Las garantías constitucionales del proceso”, 81.

¹⁴¹ Corte IDH, *Caso Herrera Ulloa Vs. Costa Rica*. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 2 de julio de 2004. Serie C, No. 107, párr. 158.

¹⁴² Mejía Salazar, “Los medios de impugnación ante el proceso y procedimiento contemporáneo”, 81.

de nulidad”.¹⁴³ De lo anterior se deduce que, dentro de los procedimientos administrativos, los administrados pueden impugnar un acto administrativo, siempre que exista un recurso previsto en la norma, y sin necesidad de acudir a la vía judicial, y cuyo análisis realizaremos en acápite posteriores.

Es necesario considerar que la vulneración de las garantías del debido proceso en los procedimientos administrativos produce indefensión, lo que a criterio de Gordillo ocasiona la nulidad del acto administrativo: “La violación de la garantía de la defensa es uno de los principales vicios en que puede incurrirse en el procedimiento administrativo y también uno de los vicios más importantes del acto administrativo. Por lo tanto, a menos que la transgresión sea de poca trascendencia, la indefensión del particular cometida por la administración debe sancionarse con la nulidad del procedimiento”.¹⁴⁴

Luego de haber realizado un análisis de los principios que rigen los procedimientos administrativos y considerando que el reclamo tributario uno de ellos, hemos realizado un estudio de las garantías del debido proceso y en específico aquellas relacionadas con el derecho a la defensa establecidas en la norma constitucional y a las que deben considerarse como garantías mínimas de todo procedimiento, esto nos ha permitido concluir que la no sujeción de la Administración a las garantías del derecho a la defensa tiene como efecto la indefensión del administrado y, en consecuencia, la vulneración de sus derechos. Si bien como hemos afirmado es un procedimiento administrativo, no es menos cierto que las normas que regulan en nuestro país los actos administrativos y particularmente los producidos en materia tributaria son diversas, al menos respecto del reclamo tributario.

Por lo anterior, se hace necesario dentro de nuestro estudio analizar si las garantías del derecho a la defensa están recogidas en la norma que regula el reclamo tributario, con el fin de verificar si respecto del reclamante la Administración Tributaria garantiza su derecho a la defensa y por tanto al debido proceso, o si en su defecto cabe la aplicación directa de la norma constitucional en los reclamos tributarios.

¹⁴³ Ibid., 82.

¹⁴⁴ Gordillo, “Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas, Tomo 2, La defensa del usuario y del administrado”, 414.

Capítulo tercero

Aplicación de las garantías del derecho a la defensa en el procedimiento del reclamo tributario

En este capítulo analizaremos detalladamente la aplicación de cada una de las garantías del derecho a la defensa reguladas en el art. 76 numeral 7 de la norma constitucional al reclamo

3.1. Las garantías del derecho a la defensa contenidas en el debido proceso previsto por la Constitución ecuatoriana aplicables al procedimiento de reclamo tributario

Como hemos explicado con anterioridad, en la norma constitucional el debido proceso es considerado como un principio y un derecho que contiene a su vez, una serie de derechos y garantías que viabilizan el reconocimiento y respeto de los derechos de las personas y la debida aplicación de la justicia en los procedimientos administrativos o procesos judiciales, cualquiera sea su naturaleza. Entre otras, las garantías del debido proceso implican que en todo proceso o procedimiento en el que se determinen derechos y obligaciones, las personas tienen derecho acceder a una autoridad competente e imparcial; a un juicio justo; a no ser juzgado dos veces por la misma causa; a la defensa; a la réplica; a una resolución motivada y a recurrirla; y, otras garantías que se entrelazan con los principios procesales como el de legalidad, congruencia, igualdad de las partes, imparcialidad de las autoridades y publicidad, recogidos en normas infraconstitucionales.

Es importante destacar que la Corte Constitucional respecto del debido proceso¹⁴⁵ lo considera un derecho de protección elemental, y lo define no sólo como el conjunto de derechos y garantías, sino también como aquellas condiciones de carácter sustantivo y procesal, que deben cumplirse a favor de quienes son sometidos a procedimientos en los cuales se determinen derechos y obligaciones, y por tanto

¹⁴⁵ Ecuador, Corte Constitucional, [Sentencia No. 002-14-SEP-CC, caso No. 0121-11-EP], en *Registro Oficial, Suplemento*, 184, 14 de febrero de 2014.

gocen de las garantías para ejercer su derecho de defensa y obtener un proceso exento de arbitrariedades. De igual manera la Corte ha señalado¹⁴⁶ que el debido proceso no se limita sólo a la parte formal del procedimiento, esto es, al cumplimiento y observancia de lo previsto en la ley para la sustanciación de un procedimiento, sino que además debe cumplir, las demás garantías consagradas en el texto constitucional, con el fin de hacer efectivo el deber de asegurar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes.

Una de las principales garantías del debido proceso y en la que hemos enfocado nuestro estudio, es precisamente el derecho a la defensa en procedimientos administrativos, entendido el derecho a la defensa, esencialmente como la oportunidad reconocida a toda persona, en el ámbito de cualquier actuación administrativa, de ser oída, de hacer valer sus razones y argumentos, de controvertir, contradecir y objetar las pruebas en su contra, de solicitar la práctica y evaluación de pruebas, así como la de ejercitar los recursos que la ley le otorga, lo cual supone garantizar el respeto de derechos y obligaciones de las partes sometidas al procedimiento en igualdad de condiciones. De allí que su importancia radica en que con el ejercicio del derecho a la defensa, el constituyente buscó impedir la arbitrariedad del ente administrativo, mediante la búsqueda de la voluntad administrativa, con la activa participación de quien puede ser afectado por las decisiones que se adopten sobre la base de lo actuado; impidiendo de esta manera, vulnerar los derechos fundamentales de los administrados, pues por lo analizado y a la luz de lo expresado por la Corte IDH, evitar el ejercicio del derecho a la defensa produce indefensión¹⁴⁷, ya sea que se les dificulte a los administrados realizar actividades encaminadas a propiciar su defensa dentro de un proceso; o que se limite su derecho a interponer recursos frente a una resolución administrativa.

Desde este enfoque, centrándonos dentro de los actos determinativos emanados de la Administración tributaria es obligación de Estado asegurar que en toda actividad administrativa, se garantice el ejercicio legítimo de los derechos procesales de los administrados, lo que supone por una parte una clara limitación a la discrecionalidad¹⁴⁸ y a su vez, por otra parte implica que sus actuaciones deben estar

¹⁴⁶ Ecuador, Corte Constitucional, [Sentencia No. 018-14-SEP-CC, caso No. 1097-13-EP], en *Registro Oficial, Suplemento*, 192, 26 de febrero de 2014.

¹⁴⁷ Corte IDH, *Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá*, párrafo 116.

¹⁴⁸ La limitación de la discrecionalidad del Estado, por oposición al principio de materia reglada que debe primar en el ámbito administrativo, ha tenido un gran impulso, en la Corte IDH, en el

fundamentadas en el debido proceso y el derecho a la defensa. Al respecto la Corte Constitucional ha señalado: “el pleno ejercicio del derecho a la defensa es vital durante la tramitación del procedimiento, porque de ello dependerá en última instancia el resultado del mismo”.¹⁴⁹ Posición que según hemos analizado es totalmente aplicable al ámbito tributario, por cuanto dentro de los procedimientos que efectúa el ente tributario dentro del ámbito de sus facultades se dictan actos determinativos, en los que se establecen derechos y obligaciones de índole tributaria, procedimientos que no están exentos de garantizar el derecho a la defensa de los sujetos pasivos administrados.

En capítulos anteriores hemos explicado que frente a un acto determinativo de carácter oficioso, si el contribuyente no está de acuerdo con lo resuelto por la Administración tributaria, puede impugnarlo en sede administrativa. Ello supone ejercer una de las garantías del derecho a la defensa, cuya base esencial descansa en la posibilidad de expresarse libremente sobre cada uno de los aspectos del acto determinativo, contar con el tiempo y medios necesarios para la preparación de su defensa y de manera relevante se destaca que debe ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones.

Sin embargo, algunas de las garantías del derecho a la defensa no necesariamente son aplicables al ámbito tributario pues si bien son principios rectores de todo proceso, el procedimiento tributario tiene sus características especiales como hemos estudiado en capítulos anteriores.

Es necesario examinar cada una de las garantías del derecho a la defensa contenidas en el numeral 7 del art. 76 de la norma constitucional, en relación al procedimiento del reclamo tributario, pues si bien la norma constitucional otorga a los contribuyentes la garantía de que pueden hacer valer sus derechos en sede administrativa, no es menos cierto que esta garantía del derecho a la defensa requiere de un control material que verifique que el contenido de un acto administrativo se ajuste a los valores y principios¹⁵⁰ señalados en la norma constitucional.

mencionado caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá, la Corte IDH afirmó: “En cualquier materia, inclusive en la laboral y la administrativa, la discrecionalidad de la administración tiene límites infranqueables, siendo uno de ellos el respeto de los derechos humanos. Es importante que la actuación de la administración se encuentre regulada, y ésta no puede invocar el orden público para reducir discrecionalmente las garantías de los administrados”.

¹⁴⁹ Ecuador, Corte Constitucional, Sentencia N. 024-10-SEP-CC.

¹⁵⁰ Como afirma Sagüés: “No todas las pautas del proceso penal del art. 8º, ya citadas, resultan pues automáticamente transportables al procedimiento y al proceso administrativo: no caben aquí actitudes maximalistas o minimalistas que exageren o compriman la proyección. Ésta debe ser prudente e

Así, pasemos a analizar a continuación cada una de las garantías contenidas en el derecho a la defensa y su aplicabilidad o inaplicabilidad al procedimiento del reclamo tributario.

3.1.1. Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento

Gordillo¹⁵¹ señala que todo acto que pueda afectar derechos o intereses de una persona debe ser dictada habiendo oído previamente a esa persona, en este sentido la violación de la garantía de la defensa es uno de los principales vicios en que puede incurrirse en el procedimiento administrativo. Así, el derecho a la defensa del administrado desde que interpone el reclamo tributario hasta que este es resuelto, garantiza que pueda acceder y aportar elementos probatorios así como contradecir aquellos que considere necesarios, sin que se limite su ejercicio; para ello es necesario no obstante, que adecue el ejercicio del derecho a la defensa a lo preceptuado en la norma, pues como hemos indicado con anterioridad, las garantías del derecho a la defensa, aun cuando son norma de carácter constitucional, no son absolutas y necesitan un desarrollo infraconstitucional.

Al respecto, considerando que de manera expresa el Código Tributario no determina expresamente cuáles son los derechos del sujeto pasivo dentro del reclamo administrativo, hemos de analizar los que se desprenden de la norma. También analizaremos las resoluciones que respecto a la defensa de los derechos de los contribuyentes ha emitido la Administración tributaria central, las cuales, si bien no se refieren directamente al reclamo administrativo, sí reconocen derechos aplicables a cualquier procedimiento administrativo.¹⁵²

inteligente a la vez, asumiendo las particularidades de cada sector del derecho. La aplicación irreflexiva o maquinal del bagaje penalista al ámbito administrativo (en particular al no disciplinario) puede ser dañosa, como lo sería también la elusión de postulados clave del debido proceso penal que también deben regir en los espacios procesales de la administración”. Néstor Pedro Sagüés, *Procedimiento y justicia administrativa*, en *El procedimiento administrativo. Perspectivas constitucionales en América Latina* (México: Konrad Adenauer – Stiftung e. V., 2009), 28.

¹⁵¹ Agustín Gordillo, “Tratado de Derecho administrativo y obras selectas, tomo 2, La defensa del usuario y del administrado”, 413- 414.

¹⁵² Ecuador, Resolución del Servicio de Rentas Internas, 304, en *Registro Oficial*, 89, (22 de mayo de 2007). art. 1.-A más de los derechos y garantías establecidos en la Constitución y leyes de la República, el Servicio de Rentas Internas, reconoce como derechos de los contribuyentes, entre otros los siguientes: 2. Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. 3. Derecho a que la actuación de la Administración Tributaria sea ágil, transparente, participativa, orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente, y en la forma que les resulte menos onerosa a los obligados tributarios. 10. Derecho a acceder a los registros y documentos que formen parte de un expediente y que se mantengan en los archivos administrativos. Estos únicamente podrán ser solicitados por el

El Código Tributario, siendo como es una norma adecuada a un marco constitucional anterior al actual, no recoge de manera expresa estos preceptos, pero de sus regulaciones podemos encontrar que de manera dispersa, dentro del procedimiento del reclamo tributario, existen normas que hacen referencia a estas garantías. Así, el art. 10 establece que la actividad de la Administración tributaria es reglada¹⁵³ e impugnabile lo cual determina que esta no puede ir más allá de las potestades que le da la ley, lo cual asegura que frente al contribuyente, existen límites a sus actuaciones, mismas que están contenidas en la ley, que regula los procedimientos que debe seguir, y a cuya sujeción por parte de la autoridad tributaria garantiza el derecho a la defensa del sujeto pasivo. A su vez, la impugnabilidad de un acto de la autoridad administrativa, sea en sede administrativa o en sede judicial, constituyen otra de las garantías del derecho a la defensa que han sido elevados a la norma constitucional contemplado como parte del derecho a la defensa; sin embargo, la impugnabilidad en sede administrativa es un principio del Derecho Administrativo, que luego de una larga data, ha alcanzado en nuestro país rango constitucional.

Además, el Código Tributario en sus arts. 115, 124 y 128 regula el ejercicio del derecho a la defensa estableciendo términos dentro de los cuales se puede interponer el reclamo, el tiempo para resolverlo y limitando por tanto las fases probatorias y de contradicción a los sujetos pasivos, lo cual se entiende precisamente porque tanto el sujeto pasivo como la Administración deben adecuar sus actuaciones a reglas claras y previamente preestablecidas en la norma jurídica con el fin asegurar un procedimiento transparente y válido.

3.1.2. Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa

obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, de conformidad con la ley. 11. Derecho al debido proceso en sus relaciones con la Administración Tributaria. 12. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la Administración Tributaria, siempre que el sujeto pasivo indique la fecha y procedimiento en el que los presentó y que los mismos se encuentren vigentes. 13. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte. 14. Derecho a interponer los medios de defensa previstos en la normativa contra cualquier acto administrativo.

¹⁵³ Respecto de la actividad reglada de la Administración, Gordillo se expresa de la siguiente manera: “En este caso la actividad administrativa está reglada: el orden jurídico dispone que ante tal o cual situación de hecho él debe tomar tal o cual decisión; el administrador no tiene elección posible: su conducta le está dictada con antelación por la regla de derecho”. Agustín Gordillo, “Tratado de Derecho administrativo y obras selectas”, tomo 1, “Parte General”, (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2013), X-13.

Para entender en qué consiste esta garantía y cuál es su aplicación práctica en el campo administrativo podemos citar lo señalado por la Corte IDH sobre el tema: “obliga al Estado a permitir el acceso del inculpado al conocimiento del expediente llevado en su contra. Asimismo, se debe respetar el principio del contradictorio, que garantiza la intervención de aquél en el análisis de la prueba”.¹⁵⁴ De lo anterior, se colige que el ejercicio de la defensa implica el ejercicio del derecho a la contradicción, lo cual permite al reclamante que su estrategia de defensa dentro de un procedimiento, se pueda preparar respecto de las pruebas solicitadas de oficio por la autoridad administrativa o de los medios de prueba con que efectivamente se cuenta dentro de un procedimiento de reclamo. A decir de García de Enterría: “cualesquiera que sean los intereses privados en presencia, la Administración está obligada siempre a orientar su actividad en orden a la pronta y eficaz satisfacción del interés general que todo procedimiento de esta clase pone en juego”.¹⁵⁵

De allí que hemos de entender esta garantía como el derecho del reclamante a acceder al expediente del acto determinativo, con el fin de estructurar la defensa frente a la actuación de la Administración, así como a recabar elementos de descargo o pruebas que usará a su favor, dentro del reclamo tributario. Efectivamente, esta garantía dentro del reclamo tributario, viene a contemplarse en el momento previo a la interposición del reclamo y una vez que se le ha notificado el acto determinativo o durante el proceso determinativo; esto porque dentro del reclamo, se garantiza el acceso a todo el expediente como lo veremos más adelante.

En este aspecto, el art. 124 del Código Tributario señala que, una vez que se ha admitido a trámite un reclamo, la Administración debe impulsar de oficio el procedimiento, ello sin dejar de atender las peticiones de los reclamantes; también establece que de oficio el funcionario asignado al caso ordenará en una misma providencia la práctica de todas las diligencias que puedan realizarse de manera simultánea.

El reclamo tributario, como procedimiento administrativo reglado, señala plazos dentro de los cuales han de realizarse las diversas actuaciones, sin que pueda alegarse indefensión por la ejecución de cada fase del procedimiento administrativo. Para su interposición, el contribuyente tiene 20 días hábiles desde que fue notificado con el acto determinativo, y el término máximo de prueba dentro de este

¹⁵⁴ Corte IDH, *Caso Barreto Leiva Vs. Venezuela*, párrafo 54.

¹⁵⁵ García de Enterría y Fernández, “Curso de Derecho Administrativo”, 508.

procedimiento es de 30 días,¹⁵⁶ tiempo que puede ser otorgado de manera discrecional, en este último aspecto cabe señalar que si bien dentro del procedimiento administrativo, que trata de ser breve y dar oportunidad a que la Administración revise el acto impugnado, no es menos cierto el derecho que tiene el contribuyente a contar con un tiempo adecuado para recabar y presentar la información solicitada por la autoridad administrativa o aquellos que el contribuyente considere necesarios para desvirtuar el acto determinativo.

Dado que no existe en el procedimiento del reclamo una regla¹⁵⁷ que señale en qué casos se otorga más o menos días, hasta llegar al límite de 30 días, puede que esta falta de regulación, en ciertos casos impida un correcto ejercicio del derecho a la defensa del administrado, quien solo puede solicitar una ampliación del plazo sin que esta petición genere alguna obligación de ampliar a la Administración tributaria.

En correlación con esta garantía, la resolución del Servicio de Rentas Internas, señala el derecho a ser informado y asistido por la Administración sobre el ejercicio de sus derechos, en este aspecto, permite en cierta forma un mejor ejercicio del derecho a contar con el tiempo y los medios para su defensa pues compromete a la Administración tributaria, a informar de manera permanente sobre los procedimientos de reclamos administrativos a los sujetos pasivos, no obstante presumirse el conocimiento de las normas tributarias.¹⁵⁸

Hemos de entender que dado el enfoque de la ciudadanía fiscal que hemos citado al iniciar este estudio, la información proporcionada tiene como fin el fomento de la cultura tributaria y ayudar al cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias, lo que asegura en mejor manera la recaudación de tributos, sin dejar de lado que desarrolla esta garantía del derecho a la defensa que como hemos explicado no tiene un desarrollo explícito en el Código Tributario.

3.1.3. Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones

A criterio de García de Enterría “en términos constitucionales estrictos no hay, pues, procedimiento válido si no existe igualdad de oportunidades entre las partes en cada una de las piezas, trámites o momentos procesales, esto es, si no existe

¹⁵⁶ Código Tributario, art. 129.

¹⁵⁷ *Ibíd.*

¹⁵⁸ El Servicio de Rentas Internas oferta capacitaciones en Reclamos Administrativos, en algunas de las ciudades del país, lo cual parece un efectivo cumplimiento de los Derechos del Contribuyente. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/capacitaciones> Consulta: 10 de octubre, 2015.

un auténtico debate contradictorio tanto sobre los hechos, como sobre su calificación jurídica”.¹⁵⁹

Dentro del estudio de esta garantía y su aplicación en el reclamo administrativo, hemos de entenderla como la obligación que tiene la Administración de resolver de igual manera los reclamos aplicando el principio de igualdad de armas¹⁶⁰ dentro del reclamo.

De lo anterior, el derecho de igualdad procesal implica que dentro del procedimiento administrativo se debe garantizar que las partes cuenten con las mismas oportunidades de alegar, defenderse o probar sus argumentos, de manera que no se ocasione una desventaja a favor de una de ellas respecto a la otra. Esta desigualdad de armas puede darse dentro del procedimiento de reclamo tributario si la carga probatoria que impone la Administración no se adecua a la finalidad de la norma y se exigen pruebas que conllevan un alto grado de complejidad para el reclamante, por lo que siendo la igualdad procesal una garantía del derecho a la defensa, no se puede asegurar un debido proceso si es que no se respeta esta garantía.

De manera adicional, la aplicación de la igualdad formal como principio implica que las partes en un procedimiento deben estar en las mismas condiciones, de manera que dentro del procedimiento de reclamo la autoridad administrativa debe realizar una labordiligente, en la que se plasme la defensa de los derechos, sin sesgos o prerrogativas a favor ni de la Administración ni del recurrente, manteniendo un justo equilibrio¹⁶¹ que garantice a los contribuyentes la confianza de acudir a la sede administrativa a interponer reclamos.

¹⁵⁹ García de Enterría y Fernández, “Curso de Derecho Administrativo”, 577.

¹⁶⁰ Señala Marco Morales Tobar que el principio de igualdad “es la manifestación de un precepto constitucional primigenio que radica en un tratamiento igual para situaciones iguales, proscribiendo en este contexto, discriminaciones de ningún tipo; en un sentido amplio en el procedimiento administrativo, todo administrado deberá gozar del mismo trato. Marco Morales Tobar, *Manual de Derecho Procesal Administrativo*, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2010), 105. Por su parte Picó señala: “el derecho a la igualdad de armas tiene por objeto evitar una situación de privilegio o supremacía de una de las partes, garantizando así la igualdad efectiva de las posibilidades y cargas del actor y del demandado en la alegación y prueba de los hechos controvertidos para logra la plenitud del resultado probatorio. Picó, “Las garantías constitucionales del proceso”, 132.

¹⁶¹ Al respecto, ha señalado la Corte Constitucional: “Cabe señalar en este punto, que para la doctrina autorizada se ha superado las concepciones pro fisco o contra fisco dentro de la interpretación en materia tributaria, pues estas rompen el principio de igualdad de las partes; así, para el tributarista argentino Luis R. Carranza Torres: “... Se desechan, así las concepciones que propugnan la existencia de reglas particulares excepcionales del derecho tributario que inciden en su labor interpretativa y que suponen la ruptura de la igualdad de las partes. Es el caso, por ejemplo, de las modalidades de interpretación “indubio pro fisco” e “indubio contra fisco”, conceptos que a priori favorecen al fisco o al contribuyente, por cuanto el primero implica ante cualquier duda, la interpretación debe favorecer al Estado, y el segundo supone que frente a la duda, el favorecido será el particular. Nuestro ordenamiento se aparta de dichas concepciones y de otras de ese tenor...” Ecuador, Corte

La aplicación de la garantía de igualdad, supone no sólo la ruptura de interpretaciones indebidas a favor del Estado, sino además, la aplicación de un mismo trato a los contribuyentes en situaciones jurídicas similares, y se ha establecido con el objeto de impedir que se generen distinciones o se concedan prerrogativas a personas naturales o jurídicas con el fin de favorecer arbitrariamente a una de ellas.¹⁶²

Así, el principio de igualdad de armas reviste de importancia dentro del reclamo administrativo, en la medida en la que el ente tributario no goce de una situación privilegiada frente al reclamante, sino que exista un equilibrio entre las partes, y se garantice al administrado que pueda hacer valer sus derechos en forma efectiva y en condiciones de igualdad, con el fin de asegurar una resolución motivada sobre sus pretensiones.

En este contexto podemos encontrar en el procedimiento del reclamo, algunas rupturas del principio de igualdad, así en el art. 127 del Código Tributario, dispone que la falta de los datos o informes requeridos otras instituciones públicas, no interrumpirá el plazo que la autoridad administrativa tiene para resolver el reclamo, a menos que aquellos hubieren sido solicitados por el reclamante, al respecto, es obvio que en muchos de los casos el reclamante no cuenta con los medios para que se le confiera el informe solicitado a su favor, lo cual comporta una lesión de la igualdad de armas, pues recae sobre el administrado las consecuencias de omisiones de terceros sobre los cuales no tiene capacidad de control.

Por otra parte, en aplicación de la actividad reglada, implica que la Administración debe resolver el reclamo tributario dentro de los tiempos señalados, aun cuando esto implique prescindir de datos o informes de terceros, y que no está obligado a informar de este particular al reclamante, lo que lo coloca en una posición de desventaja frente a la Administración.

Constitucional, [Sentencia No. 080-12-SEP-CC, caso No. 1299-10-EP] *Registro Oficial, Suplemento*, 781, 4 de septiembre del 2012.

¹⁶²En este sentido la Corte Constitucional ha señalado: "... a similares situaciones jurídicas puestas en conocimiento y resolución de la administración corresponde la misma respuesta, toda vez que la hermenéutica empleada en las normas y su correspondiente aplicación debe ser constante y uniforme, a menos, claro está, que existan razones que se justifiquen argumentadamente que merecen un trato disímil. Bajo esta consideración, y dentro de la efectivavigencia del Estado constitucional de derechos y justicia, resulta inadmisibles que existan criterios contradictorios en circunstancias jurídicas iguales, pues esto vulnera evidentemente los derechos de igualdad y seguridad jurídica". Ecuador, Corte Constitucional, [Sentencia No. 070-13-SEP-CC, caso No. 0308-13-EP], *Registro Oficial, Suplemento*, 93, 2 de octubre del 2013.

Retomando la idea, la igualdad de armas exige que cada parte del procedimiento tenga un trato equilibrado que no la ubiquen en una situación de desventaja frente a la Administración, por tanto implica eliminar esas condiciones de desigualdad real que se dan por la regulación normativa, pues una vez presentado el reclamo el contribuyente debe sujetarse a aquellas decisiones que dentro del procedimiento adopte la Administración, y como se ha señalado en el caso anterior, la decisión de prescindir de datos e informes requeridos a otras instituciones del Estado, no puede ser contradicha por el reclamante, lo cual, evidentemente rompe el principio de igualdad procesal y coloca en una condición de desigualdad al contribuyente, que nada puede hacer, pues la Administración no está obligada a informarle que prescindirá de estos informes y porque la norma no contempla tampoco algún recurso frente a esta decisión dentro del reclamo tributario.

Es importante destacar que el principio de igualdad de armas presupone que cada parte, dentro de un proceso judicial, deba poder presentar su caso bajo condiciones que no representen una posición de desventaja frente a la otra parte, en el caso del reclamo administrativo, no se puede hablar de partes ya que se trata del reclamante ante la autoridad administrativa, pero esto no implica que no se puedan presentar situaciones que logren desequilibrar la actuación del contribuyente dentro del procedimiento administrativo, como las que hemos señalado con anterioridad, y que no coinciden estrictamente con el derecho a la defensa en la garantía de la igualdad, es importante por tanto considerar que las actuaciones de la Administración que siendo regladas pueden limitar el efectivo goce del derecho a la igualdad al dejar en indefensión al reclamante, pues cualquier disposición que implique una desventaja, atenta al principio de igualdad material y formal.

3.1.4. Los procedimientos serán públicos, salvo las excepciones previstas por la ley. Las partes podrán acceder a todos los documentos y actuaciones del procedimiento

La publicidad del proceso es una garantía que procura la transparencia y el resguardo de la seguridad jurídica¹⁶³ a que tiene derecho el reclamante, lo cual le permite ejercer y defender sus derechos, y por otra parte regula la efectiva sujeción de la autoridad administrativa al ordenamiento jurídico, lo cual solo es posible si el administrado cuenta con acceso efectivo al expediente y tiene la opción de conocer el

¹⁶³ Constitución, art. 82.

procedimiento a seguir, por ello el derecho a la defensa, garantiza que el límite de la actuación administrativa sea la norma constitucional. En este aspecto, el art. 125 del Código Tributario establece que los reclamantes y sus abogados, tienen derecho para examinar, dentro de cualquier momento del proceso, los expedientes de los reclamos dentro de las oficinas de la Administración.

Relacionado con este derecho y ampliado mediante la resolución del Servicio de Rentas Internas, está el derecho a que la actuación de la Administración sea ágil, transparente, participativa, orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente, y en la forma que les resulte menos onerosa a los obligados tributarios;¹⁶⁴ en este aspecto si bien los procedimientos administrativos son reglados, nada obsta que, sin vulnerar los derechos de los contribuyentes, se pueda agilizar la resolución de los reclamos administrativos, simplificándolos y minimizando costos para el contribuyente inclusive.

Este derecho se relaciona con dos derechos contemplados en la misma resolución y que son: recibir respuesta dentro de los plazos, y a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la Administración tributaria. Esto nos permite colegir dos cosas: primero, que por temas de simplificación y con el fin de ser lo menos oneroso, no se requerirá que se adjunte el expediente del acto determinativo impugnado por parte del sujeto pasivo dentro de su reclamo, y la posibilidad de que por la simplificación, los reclamos se resuelvan antes del tiempo previsto en la norma; y segundo, que si bien no comportan un deber ser del ente administrativo, sí presuponen que por eficiencia se trate de dar respuesta motivada a los reclamos de los administrados en el menor tiempo posible.

De manera adicional, la mencionada resolución señala el derecho a conocer el estado de tramitación de los procesos en los que sea parte, si bien el derecho a la defensa determina la potestad que tienen los reclamantes de acceder en cualquier momento a los expedientes, el que se pueda informar sobre el estado del trámite, en el reclamo administrativo, es útil pues dado que el Código Tributario sólo establece el término de prueba y no otra fase, este derecho permite por tanto, poder realizar un mejor seguimiento del reclamo por parte del reclamante.

En este aspecto, la iniciativa del ente tributario, a nuestro criterio constituye un reconocimiento de los derechos de los contribuyentes, que si bien no constan en el Código Tributario, permiten un mejor ejercicio del derecho a la defensa de los

¹⁶⁴ Resolución del Servicio de Rentas Internas, 304, art. 3.

mismos, pues desarrolla y amplía normas previamente establecidas para las actuaciones, actos, diligencias y resoluciones del desarrollo del procedimiento administrativo, aunque no sean exclusivas de este tipo de procedimientos; no obstante, es claro que están encaminadas a proteger los derechos fundamentales de los sujetos pasivos.

Sin embargo, el art. 99 del Código Tributario señala que las declaraciones e informaciones de los contribuyentes sobre sus obligaciones tributarias serán utilizadas para los fines propios de la Administración tributaria; bajo este presupuesto, el procedimiento del reclamo tributario no señala si aun cuando por parte del recurrente se solicite dentro de reclamo que se introduzcan las obligaciones tributarias de terceros, estas se realizarán bajo un criterio de confidencialidad o, una vez incorporadas estas declaraciones de terceros, se permitirá el acceso al expediente al reclamante.

Es lógico suponer que todo lo relativo al acceso al expediente, debe ser regulado por la norma legal; pero tal y como está normado, solo permite el examinar in situ el expediente, es decir, nada se regula sobre información de terceros que tengan interés o estén relacionados al reclamo administrativo; y no queda claro, por otra parte, si “acceso” es igual a “examinar”. En efecto, esta última posibilidad señalada en la norma parecería que limita a *ver* pero no a *obtener copias*, lo cual, considerando que debe existir una igualdad de armas en el procedimiento constituye una especie de desigualdad en perjuicio del reclamante. Consideramos que no resulta admisible que se puede limitar el acceso a las actuaciones a la simple limitación de examinar in situ, pues al reclamante debe garantizársele la posibilidad real de contar con todas las actuaciones dentro del procedimiento.

3.1.5. Nadie podrá ser interrogado, ni aún con fines de investigación, por la Fiscalía General del Estado, por una autoridad policial o por cualquier otra, sin la presencia de un abogado particular o un defensor público, ni fuera de los recintos autorizados para el efecto

El reclamo tributario a un acto determinativo no contempla la posibilidad de que se interroge a un administrado; no obstante, sí existe la posibilidad de que se convoque a una comparecencia, misma que está regulada en el numeral 4 del art. 96 del Código Tributario, que establece el deber de concurrir a las oficinas de la

Administración cuando lo requiera el ente administrativo. Si bien no es una regla expresa dentro del procedimiento de reclamo, no existe razón para pensar que no se pueda aplicar, siempre y cuando la persona llamada conozca los temas y el objeto sobre los cuales deberá dar la información solicitada, el lugar, hora, fecha y las consecuencias de no asistir. En este aspecto, no podemos confundir un interrogatorio con una comparecencia; sin embargo en ambos casos, debe contarse con la asistencia de un abogado. La duda surge cuando la norma no señala el derecho del administrado de asistir con un abogado, lo cual podría colocar en situación de indefensión al administrado.

Es claro que el derecho a no ser interrogado sin la presencia de un abogado, hace relación a la prohibición de autoincriminación, esto es, que una persona no sea obligada por cualquier medio, presión o coacción a declarar contra sí misma. Es evidente que en materia administrativa, esto no acarrea consecuencias penales, pero ello no obsta que no se requiera garantizar los derechos del administrado.

Vemos que en este caso, si bien no existe un desarrollo infraconstitucional, es evidente que no puede obviarse dentro de los procedimientos administrativos con el fin de garantizar un efectivo derecho a la defensa.

3.1.6. Ser asistido gratuitamente por una traductora o traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma en el que se sustancia el procedimiento

Esta garantía debe entenderse dentro de un Estado intercultural y plurinacional, que reconoce al kichwa y shuar como idiomas oficiales de relaciones interculturales; en contraste con ello, las actuaciones de la Administración tributaria se realizan por escrito y sólo en idioma castellano. Dentro del derecho a la defensa es indispensable que el reclamante pueda conocer los elementos probatorios del proceso para poder contradecirlos, lo cual no sucede si no conoce el idioma en que se sustancia el procedimiento; por tanto, no contar con un traductor tiende a imposibilitar que el reclamante que no conoce el idioma, pueda hacer pleno uso de otros derechos que la ley reconoce a todas las personas.

En este campo los derechos de los contribuyentes así como el Código Tributario, por iniciativa del Servicio de Rentas Internas, han sido traducidos al shuar y kichwa, sin embargo, no contemplan que las actuaciones se manejen en la lengua de los reclamantes o que cuenten con un traductor dentro del procedimiento del

reclamo, lo cual a todas luces no permite el ejercicio del derecho a la defensa conforme a la norma constitucional.

La falta de regulación en la norma legal respecto de un traductor, constituye un obstáculo que deben enfrentar quienes deseen proponer un reclamo tributario, pues limita la posibilidad efectiva de conocer el caso y defenderse, por lo cual creemos que en estos casos, es necesario que el Estado, para eliminar esta desigualdad procesal, provea un intérprete dentro del procedimiento, con el fin de garantizar un efectivo derecho a la defensa.

3.1.7. En procedimientos judiciales, ser asistido por una abogada o abogado de su elección o por defensora o defensor público; no podrá restringirse el acceso ni la comunicación libre y privada con su defensora o defensor

Al respecto, el mismo art. 119¹⁶⁵ del Código Tributario señala, como parte de los requisitos del reclamo administrativo, la firma de abogado que patrocine al sujeto pasivo dentro de la impugnación al acto determinativo, es evidente que el acompañamiento de un abogado, permite brindar una adecuada asesoría legal que permita preparar una correcta defensa de sus intereses, ante una inminente decisión administrativa que puede afectar los derechos de los contribuyentes.

Díez-Picazo¹⁶⁶ considera que se vulnera este derecho cuando la falta de asistencia del abogado provoca un resultado de indefensión, esto es, cuando se haya producido un menoscabo real y efectivo en la defensa que provoque un perjuicio al contribuyente, en este esquema, podría pensarse que la exigencia de contar con un abogado patrocinador, representa un costo para el contribuyente, y que de no contar con estos recursos quedaría en indefensión; sin embargo, en este aspecto y como habíamos señalado la norma constitucional en su art. 191 dispone que la Defensoría Pública prestará servicio legal en el patrocinio y asesoría jurídica de las personas que por su condición económica, social o cultural, no puedan contratar los servicios de defensa legal.

De lo que se deduce que, por mandato constitucional y legal, con el fin de precautelar los derechos de los administrados, los contribuyentes que carecen de

¹⁶⁵ Código Tributario, art. 119.- Contenido del reclamo.- La reclamación se presentará por escrito y contendrá: [...] 6. La firma del compareciente, representante o procurador y la del abogado que lo patrocine.

¹⁶⁶ Díez-Picazo Giménez, “Artículo 24 Garantías Procesales, Comentarios a la constitución española de 1978”, 80.

recursos económicos para contar con un abogado privado, pueden solicitar contar con el patrocinio de Defensores Públicos asignados; en este aspecto, el Código Orgánico General de Procesos ¹⁶⁷ dentro de los procesos judiciales ha incluido la posibilidad de contar con un Defensor Público cuando una de las partes no cuenta con los medios para contar con un abogado patrocinador. Si bien existe una clara diferencia entre procesos judiciales y procedimientos administrativos, la regulación en el Código Orgánico General de Procesos nos da la pauta para entender el amplio alcance del rol de la Defensoría Pública en el patrocinio de causas a favor de personas de escasos recursos económicos, que no sólo se aplica a asuntos judiciales.

La necesidad de contar dentro de un procedimiento de reclamo tributario con un abogado, se entiende por la complejidad técnica del tema tributario, que requiere un conocimiento no sólo contable sino normativo del acto determinativo que se impugna, y que como hemos señalado al inicio de esta investigación, en el caso ecuatoriano las reformas tributarias aplicables a los procedimientos determinativos son frecuentes por lo que la asistencia técnica de un jurista se convierte en indispensable.

De allí que contar con un abogado asegura por una parte una adecuada defensa técnica y por otra parte implica observar la plena vigencia del derecho a la defensa en los procedimientos administrativos; pues y aunque se presuma la igualdad procesal de las partes y el conocimiento de las normas, no es menos cierto que dentro de los procedimientos del reclamo tributario, la parte más débil es la del contribuyente, que no necesariamente conoce cómo puede defender su postura, cómo probar sus alegaciones, en qué consiste el procedimiento ni los derechos que puede accionar frente al acto determinativo.

En el caso de la última parte de la norma que señala que no podrá restringirse el acceso ni la comunicación libre y privada con el abogado, creemos que no cabe su aplicación en el procedimiento de reclamo, considerando que las actuaciones son por escrito, y no existe posibilidad para la autoridad administrativa encargada de resolver el caso, de tener actuaciones únicamente con el contribuyente sin asistencia de su abogado, pues el único momento en el que existe intermediación entre el ente administrativo y el contribuyente es la audiencia prevista en el art. 130 del Código Tributario.

¹⁶⁷Código Orgánico General de Procesos, art. 36.

Como hemos señalado con anterioridad, la posibilidad de interrogar no es una potestad con la que cuente el ente administrativo dentro del reclamo tributario, pues no está normada; y en el caso de requerir comparecencias a contribuyentes, hemos creído conveniente que cabe la aplicación directa de la norma constitucional y se cuente con un abogado patrocinador con el fin de no provocar indefensión. En todo caso, la asistencia del abogado que patrocine al reclamante dentro del reclamo tributario, es un requisito legal previsto en el art. 119 del Código Tributario.

3.1.8. Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra

Para entender este derecho y analizar su aplicación en el reclamo tributario, debido a su amplitud lo dividiremos en tres subtemas: derecho a la prueba, derecho a la contradicción, medios probatorios y audiencia.

3.1.8.1. Derecho a la prueba: en materia administrativa hemos explicado que rige el principio de oficialidad, específicamente en el ámbito tributario, se contempla el plazo de prueba¹⁶⁸ y los medios de pruebas;¹⁶⁹ sin embargo, es importante considerar que dentro del reclamo administrativo del acto determinativo, el contribuyente puede adjuntar los medios de prueba con los que cuente o solicitar un plazo para el efecto;¹⁷⁰ ello no obsta, que cuando sea necesario para el esclarecimiento de los hechos materia de reclamo, la Administración tributaria pueda hacerlo de oficio, lo cual significa que no es imprescindible que el contribuyente solicite este término probatorio; pues basta con que no se tengan por ciertos los hechos, ya que por simple contradicción en el reclamo se hace necesario practicar pruebas que permitan llegar a la certeza de los hechos.

Al respecto señala García de Enterría: “la simple alegación por el interesado de un hecho determinado coloca a la Administración en la alternativa de aceptarlo como cierto o abrir un periodo de prueba para resolver la discrepancia en caso contrario”.¹⁷¹ Sin embargo y como señala el mismo autor: “el administrado no siempre se encuentra ante la

¹⁶⁸ Código Tributario, art.129.

¹⁶⁹ *Ibíd.*, art. 128.

¹⁷⁰ *Ibíd.*, art. 119.

¹⁷¹ García de Enterría y Fernández, “Curso de Derecho Administrativo”, 509.

Administración en una posición de pasividad, sino que, también es titular de situaciones jurídicas activas, de derechos e intereses e, incluso, de verdaderas potestades ejercitables frente a los entes públicos”.¹⁷²

Específicamente dentro del reclamo tributario, como mencionamos anteriormente, los contribuyentes pueden aportar aquellos medios de prueba con que cuenten para fundamentar sus alegaciones, o en su defecto solicitar la práctica dentro de un plazo razonable;¹⁷³ así, la prueba es un derecho amplio para los contribuyentes, que también en la práctica implica la aplicación del principio de carga de la prueba, esto es, está obligado a demostrar la verdad de sus afirmaciones.

La norma ha consagrado el plazo máximo que ha de durar el término probatorio,¹⁷⁴ lo cual elimina la posibilidad que sea indefinido o quede al arbitrio de una de las partes, pero no habla específicamente de cuáles medios de prueba puede solicitar el reclamante, del estudio de la norma nos señala que está prohibida la confesión judicial del funcionario, y limita la prueba testimonial,¹⁷⁵ por ello como norma supletoria se ha de estar a lo señalado por el Código de Procedimiento Civil respecto de los medios de prueba, así como a su valoración, a falta de norma expresa.¹⁷⁶

Por otra parte, la negativa de la Administración tributaria de aperturar el término de prueba consagrado en la norma legal, o a actuar aquellas solicitadas por el reclamante, puede acarrear la consecuente indefensión del contribuyente.

¹⁷² *Ibíd.*, 453.

¹⁷³ El derecho a la prueba deben entenderse de manera amplia como lo ha señalado la Corte Nacional de Justicia, esto es como la oportunidad de que el reclamante conozca los hechos, sea escuchado por la autoridad, se evacuen y analicen pruebas.

La Corte Nacional de Justicia al respecto en una de sus sentencias expresa: “4.3. Como se ha señalado el derecho a la defensa y al debido proceso deben entenderse no únicamente como el establecimiento temporal de un período de prueba, sino del conjunto de procedimientos destinados a permitirle conocer con precisión los hechos que se le imputan, la oportunidad que el encausado o presunto agraviado sea escuchado por la autoridad sancionadora y que, ésta, previo a emitir la resolución que corresponda, evacúe las pruebas solicitadas, las analice y valore adecuadamente, demostrando a través del contenido de su resolución, que ha cumplido con el deber sustancial de considerar los alegatos y los sustentos en derecho que en su descargo ha planteado el procesado”. Ecuador, Gaceta Judicial, año CXIII, serie XVIII, No. 13, página 5609. (Quito, 16 de abril de 2014).

¹⁷⁴ Código Tributario, art.129.

¹⁷⁵ Código Tributario, art. 128.

¹⁷⁶ El Código Orgánico General de Procesos por su parte respecto de la prueba y medios probatorios acarrea un cambio respecto de la norma actual, lo cual implica que en esta parte el reclamo tributario debe adaptarse a estos cambios, lo cual resulta un reto, para la Administración y administrados, pues el reclamo tributario es un procedimiento regulado en el sistema escrito, mientras que el Código Orgánico General de Procesos está basado en el sistema oral.

3.1.8.2. Derecho a la contradicción: el derecho a la contradicción dentro del reclamo tributario debe permitir a los contribuyentes el formular alegaciones y aportar documentos, así como proponer toda clase pruebas que creyere conveniente e inclusive e intervenir en la práctica de las mismas, las que deben ser valoradas por la autoridad administrativa¹⁷⁷ al momento de emitir la resolución.

A decir de García de Enterría: “es de esencia a todo procedimiento su carácter contradictorio, es decir, la posibilidad de que se hagan valer los distintos intereses en juego y de que esos intereses sean adecuadamente confrontados en presencia de sus respectivos titulares antes de adoptar una decisión definitiva”.¹⁷⁸

De lo anterior, dentro del reclamo tributario por tanto, no sólo debe entenderse como una aplicación del principio de contradicción al derecho que tiene el reclamante de presentar las pruebas con que cuente o solicitar que se realicen otras, y que constan en los arts. 119 y 129 del Código Tributario, sino que además el principio de contradicción implica el derecho del contribuyente de conocer y pronunciarse sobre toda prueba incorporada en el procedimiento o informe, que pueda influir en la decisión de la autoridad administrativa. Al respecto señala Pablo Ángel Gutiérrez C:

En el marco del procedimiento administrativo, este principio se traduce en la prohibición de invocar elementos –fácticos o jurídicos- de cualquier índole respecto de los cuales no se haya conferido al interesado la posibilidad de análisis y eventual refutación. La parte debe contar con la oportunidad efectiva de expedirse sobre todos aquellos factores que sean tomados como antecedentes

¹⁷⁷ En este sentido se expresó el ex Tribunal Constitucional: “La Constitución Política consigna que nadie podrá ser privado del derecho a un debido proceso y al de defensa en ningún estado o grado del respectivo procedimiento; derechos humanos que vinculan directamente a los poderes públicos, tanto a la administración y a los tribunales que la juzgan, instancias que deben limitar y ceñir sus actuaciones, aún las discrecionales a la norma. Siendo distinto el procedimiento administrativo, este pertenece a la misma categoría que el procedimiento judicial, el que debe cumplir una función garantizadora respecto de los derechos e intereses de los administrados. El procedimiento administrativo debe constituir una garantía de los derechos de las personas y si dentro de la administración rigen principios generales de organización y actuación de la administración pública relativos a la legalidad, al control de los actos administrativos y a la participación de los administrados, tenemos también principios que informan el mismo procedimiento administrativo como son su carácter contradictorio, por el que los afectados por el procedimiento pueden formular alegaciones y aportar documentos, proponer toda clase pruebas e intervenir en la práctica de las mismas, las que deben ser tenidas en cuenta y ser valoradas por la instancia juzgadora a la hora de tomar la decisión, para desterrar cualquier tipo de indefensión y asegurar la mayor imparcialidad posible” Ecuador, Tribunal Constitucional, [Resolución del Tribunal Constitucional 649, caso No. 0649-05-RA], *Registro Oficial, Suplemento*, 364, 26 de septiembre del 2006.

¹⁷⁸ García de Enterría y Fernández, “Curso de Derecho Administrativo”, 475.

de hecho o derecho de la resolución a emitirse y por ende no es admisible su invocación “sorpresiva” al momento de decidir.¹⁷⁹

De allí que el derecho a la contradicción debe permitir que el reclamante pueda conocer y contradecir aquellas pruebas que consten dentro del expediente del reclamo tributario; en esta parte, el Código Tributario no prevé expresamente una norma que permita correr traslado al contribuyente sobre las pruebas actuadas dentro del procedimiento o la posibilidad que el contribuyente pueda oponerse a ellas, en este ámbito, puede darse el caso que de oficio la Administración tributaria en aplicación del art. 126 del Código Tributario solicite informes a otras instituciones del sector público, que estos informes sean entregados y que dado que no hay norma legal que regule, no se hagan conocer al reclamante, caso en el cual este no tiene ninguna posibilidad ni de conocer los informes, menos de contradecirlos.

Bajo este esquema consideramos que es necesario que el contribuyente pueda contradecir las pruebas actuadas, pues si bien el principio de oficialidad señalado en el art. 124 del Código Tributario, implica que el funcionario debe de impulsar el trámite, esta facultad no puede afectar el derecho a la defensa del contribuyente; así, sería necesario cuestionar si esta desigualdad procesal basada, paradójicamente, en una norma legal, debe mantenerse o cabe la aplicación directa de la norma constitucional.

De allí que consideramos que cualquier prueba o información, que ha sido obtenida por el ente administrativo dentro de un reclamo tributario, que no ha sido puesto en conocimiento del reclamante constituye una vulneración del principio de contradicción, por cuanto le corresponde a la Administración en ejercicio de sus facultades, adoptar las medidas necesarias para equiparar en el mayor grado que se pueda al reclamante frente a las potestades exorbitantes que dentro del reclamo tributario ostenta la autoridad administrativa, con el fin de permitir un real ejercicio de preparación de defensa material y técnica estratégica a que tiene derecho el contribuyente, como el de permitirle de la mejor manera sustentar su reclamo en los medios probatorios que considere necesario y más aún poder contradecir aquellos con que cuente la Administración.

¹⁷⁹Pablo Ángel Gutiérrez Colantuono, *Administración pública, juridicidad y derechos humanos*, [Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2009], 138.

Así, es necesario que en la aplicación de la norma legal y en sujeción a la actividad reglada, la Administración asegure la efectiva realización de la garantía constitucional a la contradicción y que impone a la autoridad administrativa evitar desequilibrios o desventajas que deriven en la indefensión del reclamante.

3.1.8.3. Medios de prueba y alegación: hemos señalado la posibilidad de que el contribuyente adjunte a su reclamo aquellos medios probatorios con los que cuente de acuerdo al art. 119 del Código Tributario o que en su defecto solicite un término de prueba conforme el art. 129 del mismo cuerpo legal, también cabe que de oficio la autoridad tributaria abra un término de prueba, en todos los casos, el término de prueba no puede ser mayor a 30 días, siendo el plazo para emitir la resolución del reclamo tributario de 120 días.

Sin embargo, como hemos planteado con anterioridad, si el ente administrativo no considera necesario abrir término de prueba, aun a petición del reclamante, o decide dar un término de prueba inferior a 30 días, no existe norma bajo la cual el contribuyente pueda oponerse a esta decisión; de hecho no existe un parámetro legal que establezca en qué casos debe abrirse término de prueba y cuál es el tiempo mínimo a otorgarse.

Por otra parte, la falta de regulación para valorar cuál es el plazo razonable para la prueba, dentro del reclamo tributario nos deja la duda de cuáles deberían ser los parámetros a utilizar por la autoridad tributaria para otorgar mayor o menor plazo; al respecto, como parte del derecho a la defensa, la razonabilidad del plazo en procedimientos administrativos, bajo el esquema señalado por la Corte IDH,¹⁸⁰ debe contemplar la complejidad del asunto, la actividad procesal del interesado y la conducta de las autoridades estatales, elementos que consideramos necesarios se desarrollen en la norma legal, de manera que garanticen un efectivo derecho a la prueba en el reclamo tributario.

Por otra parte y respecto de los medios probatorios, dentro del reclamo administrativo, surgen ciertas dudas, si bien es cierto a criterio de José

¹⁸⁰Corte IDH, *Valle Jaramillo y Otros v. Colombia*. Sentencia de 27 de noviembre de 2008, párrafo 155, sobre la razonabilidad del plazo, < http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_192_esp.pdf > Consulta: 31 de octubre, 2015.

Vicente Troya Jaramillo: “todas las pruebas actuadas prestan mérito”,¹⁸¹ no obstante, haciendo un análisis más profundo, no todos los medios de prueba son en realidad aplicables al ámbito del reclamo administrativo, como lo veremos más adelante. Tal es el caso de dictámenes de peritos, grabaciones magnetofónicas, inspección judicial, entre otras, que por su naturaleza sólo pueden ser ordenadas por jueces, aun y cuando puedan ser solicitadas dentro del procedimiento por el reclamante, pero esta petición enfrenta dos situaciones; que la Administración considere que no son pertinentes o idóneas para la demostración de lo alegado por el contribuyente, o que en su defecto, no las ordene por considerar que no son aplicables a los procedimientos administrativos.

Al respecto es necesario señalar que en el ejercicio del derecho a la defensa, los medios a través de los cuales ejerce su derecho el sujeto pasivo, no son absolutos,¹⁸² sino que deben cumplir su función legal de demostrar la verdad de las pretensiones del peticionario, pero no siempre será posible actuarlas dentro del procedimiento y bajo los lineamientos procesales de la actual normativa tributaria ecuatoriana. En este punto consideramos que puede surgir un conflicto entre la necesidad de garantizar el debido proceso en resguardo de los derechos del contribuyente y la actividad reglada de la Administración tributaria que está obligada a enmarcar su actuación a la norma legal.

Conjuntamente con los medios de prueba que puede solicitar el reclamante, el art. 130 del Código Tributario, le da la opción de solicitar ante la autoridad administrativa, una audiencia en la que alegue en su defensa o se esclarezcan los puntos materia de reclamación;¹⁸³ audiencia que también puede realizarse de oficio a criterio de la Administración.¹⁸⁴

¹⁸¹ José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones CEP, 2014), 272.

¹⁸² Al respecto citaremos esta sentencia: “Es cierto que, en principio, es correcto el procedimiento de aplicar supletoriamente las normas del Código Federal de Procedimientos Civiles a los procedimientos administrativos federales, pero ello debe hacerse en la forma adecuada a tales procedimientos”. México, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, [Revisión Fiscal 99/70 (235/63). Prueba Pericial en El Procedimiento Administrativo, 7 de agosto de 1972. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco Suprema Corte de Justicia de la Nación México, Tribunales Colegiados de Circuito], *Semanario Judicial de la Federación Volumen 44, Sexta Parte, Séptima Época, Registro No. 256 259, 7 de agosto de 1972, pág. 77*, < <http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/Documentos/Tesis/256/256259.pdf> Consultar: 30 de octubre, 2015.

¹⁸³ En este sentido sobre la posibilidad de la audiencia, García de Enterría, sobre la audiencia señala: “La funcionalidad del trámite de audiencia es diferente y su contenido no se limita a asegurar la mera

La audiencia como un medio de defensa, conjuntamente con los medios probatorios, permite un acercamiento entre el sujeto pasivo y la autoridad administrativa llamada a resolverlo, pero más que nada, la opción de explicar por qué cabría, a criterio del contribuyente, el reclamo al acto determinativo. Entendemos que como parte de su alegación el contribuyente puede presentar documentación adicional que no ha sido presentada dentro del término probatorio; no existe norma que restrinja este derecho, pero tampoco hay norma que obligue al ente tributario a valorar esta nueva documentación aportada; así como tampoco se contempla la obligatoriedad de dar paso a esta audiencia, cuya negativa tampoco debe ser comunicada ni puede ser rebatida por el reclamante; sin embargo de ello, consideramos en principio que la autoridad llamada a resolver el reclamo administrativo debería valorar todos los elementos probatorios que constan en el expediente del reclamo tributario. El estudio del derecho al prueba, al principio de contradicción y de los medios de prueba de la norma constitucional aplicado al reclamo tributario evidencian que el desarrollo legal no se ajusta al nuevo esquema constitucional, cuando más, generan desigualdades y prerrogativas a favor de la Administración que no garantizan un efectivo derecho a la defensa del reclamante.

3.1.9 Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia. Los casos resueltos por la jurisdicción indígena deberán ser considerados para este efecto

Dado que el reclamo administrativo es activado por el contribuyente cuando no está de acuerdo con un acto determinativo, es obvio que no puede aplicarse esta garantía dentro del procedimiento de reclamo. Diferente es el supuesto que el contribuyente reclame que se han emitido en su contra dos actos determinativos por

posibilidad de formular alegaciones, sino que va más allá, en la medida que pretende facilitar al interesado el conocimiento de la totalidad del expediente y permitirle, consiguientemente, realizar una defensa eficaz y completa de sus intereses en base a lo actuado en el procedimiento”. García de Enterría y Fernández, “Curso de Derecho Administrativo”, 514.

¹⁸⁴ Gordillo sobre la audiencia señala: “Dicho de otra manera, el fundamento práctico del requisito de la audiencia pública o privada dentro de la garantía del debido proceso es múltiple. Sirve a) al interés público de que no se produzcan actos ilegítimos, b) al interés de los particulares de poder influir con sus argumentos y pruebas antes de la toma de una decisión determinada y sirve también, empíricamente, c) a las autoridades públicas para disminuir posibles errores de hecho o de derecho en sus decisiones para mayor eficacia y consenso de sus acciones en la comunidad, y para evitar reacciones imprevistas de la comunidad en contra de una determinada acción administrativa;[...]” Gordillo, “Tratado de Derecho administrativo y obras selectas, tomo 2, La defensa del usuario y del administrado”, 454-455.

el mismo impuesto y por el mismo periodo, en el cual se debe proseguir con el ejercicio del derecho a la defensa que hasta el momento hemos estudiado, dentro del procedimiento administrativo.

El principio del non bis in ídem en el sistema interamericano de derechos humanos, busca proteger los derechos de los individuos que han sido procesados por determinados hechos para que no vuelvan a ser enjuiciados por esos mismos hechos,¹⁸⁵ en este punto, parecería en un inicio que el principio no es aplicable en el ámbito del reclamo tributario y por tanto no cabe su aplicación.

No obstante, es necesario hacer una precisión sobre el tema dentro del acto determinativo, que luego será objeto de un reclamo administrativo; es claro que no se viola esta garantía cuando la Administración tributaria determina y sanciona de dos faltas diferentes, a saber un determinación por un tributo dentro de un periodo fiscal y una multa por una falta reglamentaria, como la falta de presentación de un anexo en ese mismo periodo fiscal y por el mismo tributo, aun basadas en los mismos hechos, la falta de cumplimiento de la norma legal y de los deberes del contribuyente; en este caso, la diferenciación realizada por la Administración tributaria debe encontrarse debidamente respaldada en elementos que la justifiquen, evidenciando que el acto determinativo y la resolución sancionatoria son sustancialmente distintas¹⁸⁶ y no una duplicación de sanciones, de manera que no se vulnere el principio del non bis in ídem.

¹⁸⁵ La Corte IDH, respecto de su aplicación ha señalado: “Este principio busca proteger los derechos de los individuos que han sido procesados por determinados hechos para que no vuelvan a ser enjuiciados por los mismos hechos. A diferencia de la fórmula utilizada por otros instrumentos internacionales de 31 protección de derechos humanos (por ejemplo, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de las Naciones Unidas, artículo 14.7, que se refiere al mismo “delito”), la Convención Americana utiliza la expresión “los mismos hechos”, que es un término más amplio en beneficio de la víctima”. Corte IDH, *Caso Loayza Tamayo Vs. Perú*, Sentencia de 17 de septiembre de 1997, Serie 33^c http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_33_esp.pdf Consulta: 30 de octubre, 2015.

¹⁸⁶ Colombia Corte Constitucional: “[...] La prohibición del doble enjuiciamiento se extiende a los distintos campos del derecho sancionador, esto es, a todo régimen jurídico cuya finalidad sea regular las condiciones en que un individuo puede ser sujeto de una sanción como consecuencia de una conducta personal contraria a derecho. Así entendida, la cita institución se aplica a las categorías del “derecho penal delictivo, el derecho contravencional, el derecho disciplinario, el derecho correccional, el derecho de punición por indignidad política (impeachment) y el régimen jurídico especial ético-disciplinario aplicable a ciertos servidores públicos (pérdida de investidura de los Congresistas)”. (vi) El principio del non bis ídem le es oponible no solo a las autoridades públicas titulares del ius puniendi del Estado, sino también a los particulares que por mandato legal están investidos de potestad sancionatoria. De manera particular, y dada su condición de garantía fundamental, al Legislador le está prohibido expedir leyes que permitan o faciliten que una misma persona pueda ser objeto de múltiples sanciones o de juicios sucesivos ante una misma autoridad y por unos mismos hechos. (vii) Conforme con su finalidad, la prohibición del doble enjuiciamiento, tal y como ocurre con los demás derechos, no tiene un carácter absoluto. En ese sentido, su aplicación “no excluye la

Respecto de la segunda parte del artículo, no cabe dentro del reclamo tributario la aplicación de casos resueltos por jurisdicción indígena, pues en materia tributaria solo le corresponde a la Administración tributaria ejercer las facultades que constan en la norma. Sin embargo, y como habíamos mencionado con anterioridad, si bien los principios constitucionales que rigen en materia tributaria hacen relación a la generalidad, igualdad y equidad, no puede dejarse de lado la necesidad de que el conocimiento de los procedimientos en materia tributaria lleguen de manera efectiva a pueblos indígenas, de manera que no los deje en indefensión dentro de procedimientos determinativos ante los cuales puedan interponer reclamos tributarios.

3.1.10. Quienes actúen como testigos o peritos estarán obligados a comparecer ante la jueza, juez o autoridad, y a responder alinterrogatorio respectivo

Dentro de los medios de prueba que puede solicitar el reclamante, de acuerdo al art. 128 del Código Tributario son todos aquellos que la ley establece; sin embargo, la pertinencia de la prueba respecto del acto determinativo impugnado por sí, limita la posibilidad de contar con ciertos medios probatorios, de allí que la posibilidad de que se actúen pruebas testimoniales o periciales¹⁸⁷ es limitada, pero resulta aún más improbable que estos deban concurrir ante la autoridad administrativa, de allí que la aplicación de esta garantía del derecho a la defensa en el reclamo resulte inaplicable, panorama que cambia con el Código Orgánico General del Procesos, y que evidentemente resulta aplicable al reclamo tributario.

posibilidad de que un mismo comportamiento pueda dar lugar a diversas investigaciones y sanciones, siempre y cuando la conducta enjuiciada vulnere diversos bienes jurídicos y atienda a distintas causas y finalidades”. (viii) Así entendido, el principio non bis in ídem no impide que “una misma conducta sea castigada y valorada desde distintos ámbitos del derecho, esto es, como delito y al mismo tiempo como infracción disciplinaria o administrativa o de cualquier otra naturaleza sancionatoria”. Desde este punto de vista, el citado principio solo se hace exigible cuando, dentro de una misma área del derecho, y mediante dos o más procesos, se pretende juzgar y sancionar repetidamente un mismo comportamiento. Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-632/11, < <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2011/C-632-11.htm> > Consulta: 28 de octubre, 2015.

¹⁸⁷ El Reglamento que regula el Sistema Pericial Integral de la Función Judicial, vigente desde el año 2014, así como el art. 252 del Código de Procedimiento Civil vigente, limitan la actuación pericial en procesos litigios, no se contempla la posibilidad bajo este esquema de aplicarlos en materia administrativa tributaria.

La prueba pericial por su parte si está contemplada en el ERJAFE en su art. 148 a favor del reclamante. El Código Orgánico General de Procesos por su parte permite adjuntar ya a la demanda informes periciales.

3.1.11. Ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente. Nadie será juzgado por tribunales de excepción o por comisiones especiales creadas para el efecto

Es importante considerar que si bien los actos determinativos dentro de procedimientos de verificación de cumplimiento de obligaciones tributarias de los contribuyentes están orientados a la recaudación de tributos, ello no significa que dentro de los procedimientos de reclamos administrativos el rol de la Administración tributaria se oriente solo por esta finalidad, pues como hemos señalado, debe garantizar los derechos individuales de los reclamantes, evitando el ejercicio abusivo de las potestades públicas por sobre el contribuyente, para ello el procedimiento del reclamo debe representar un equilibrio entre el individuo y el Estado sobre la base de la defensa de los derechos de los administrados en los procedimientos administrativos. Como hemos señalado a lo largo de esta investigación, los derechos de los contribuyentes no tienen únicamente una fuente constitucional, sino también legal.

Consideramos que al tratar de llevar este principio al ámbito administrativo dentro del reclamo, deberíamos decir que el reclamo debe ser atendido por un funcionario independiente, imparcial y competente, sin embargo, una de las características de los reclamos en sede administrativa es precisamente que se lo interpone ante la misma autoridad administrativa de quien emanó el acto impugnado, por lo cual no podemos afirmar que el funcionario es independiente, pues pertenece a la misma administración, pero eso no puede llevarnos a concluir que no será imparcial al momento de resolver el reclamo.

Al respecto Gordillo opina: “El órgano judicial actúa siempre por definición con independencia, no estando sujeto a órdenes o instrucciones. En cambio, en los recursos administrativos, el órgano puede actuar con mayor o menor autonomía y en la mayoría de los casos poca independencia, puesto que está estructurado jerárquicamente. No es tampoco un tercero desinteresado del proceso, cualidad fundamental del juez”.¹⁸⁸ Por su parte Gutiérrez C. señala: “Creemos que la noción de imparcialidad es predicable de la Administración Pública, pues la presencia de cometidos específicos de tal organización no permite sostener que aquella posea

¹⁸⁸ Agustín Gordillo, “Tratado de Derecho administrativo y obras selectas, tomo 4, El Procedimiento Administrativo”, III-7

finés diversos a los impuestos para todos los departamentos estatales por el orden fundamental”.¹⁸⁹

De lo anterior, se deduce que, si bien es cierto la autoridad administrativa está obligada resolver respetando las garantías del derecho a la defensa, eso no necesariamente implica que su resolución sea a favor o en contra del administrado, precisamente para el control de esta resolución es que se puede impugnar en sede judicial, cuando el contribuyente considere que la resolución a su reclamo no se adecua a preceptos constitucionales o legales. Ese es, precisamente, uno de los fundamentos del derecho contemplado en el art. 196 de la Constitución.

En este sentido concordamos con el criterio de Gutiérrez, pues efectivamente si consideramos que los actos de la Administración no pueden contradecir el ordenamiento jurídico, vista así, la juridicidad es presupuesto, límite y mandato positivo que debe seguir el ente administrativo. Por tanto, la imparcialidad de la autoridad tributaria se puede garantizar en la medida en que sujete su actuación a las normas establecidas para el reclamo administrativo.

Respecto de la competencia, esta nace de la ley, es por tanto, que al momento de aceptar el reclamo, la autoridad administrativa que lo resuelva sea aquella designada de acuerdo a los lineamientos previstos por la norma, pues no hacerlo afectaría la validez del procedimiento y del acto que emita.

3.1.12. Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se consideraran nulos. Las servidoras oservidores responsables serán sancionados:

A criterio de García de Enterría la motivación es: “justamente la expresión racional del juicio en qué consisten y de las resoluciones que implican un gravamen para el destinatario o una denegación de sus instancias, lo que supone un grado especialmente intenso de ejercicio de autotutela administrativa [...]”.¹⁹⁰ En este aspecto, la Corte Constitucional ha determinado que existen al menos tres

¹⁸⁹ Gutiérrez Colantuono, “Administración pública, juridicidad y derechos humanos”, 126.

¹⁹⁰ García de Enterría y Fernández, “Curso de Derecho Administrativo”, 568.

elementos¹⁹¹ que deben considerarse para que exista motivación estos son la razonabilidad, la lógica y la comprensión, que hacen relación a que la decisión se fundamente en principios constitucionales, que existe coherencia entre las premisas y las conclusiones y ser clara en su lenguaje.

De lo anterior, la motivación como una garantía del derecho a la defensa implica que la resolución que adopte el ente administrativo que resuelva el reclamo debe contener no solo las normas jurídicas en que se sustenta la decisión, sino también aquellos antecedentes de hecho que sirvieron para tomar la decisión y obviamente los requisitos de razonabilidad, lógica y comprensibilidad, de manera que exista un argumento lógico que no contradiga aquello que se toma como fundamento de aquello que se resuelve, caso contrario la vulneración de la motivación deviene en la indefensión del reclamante.

En el Código Tributario, el deber de motivación de las resoluciones lo encontramos en los arts. 81 y 133, lo que supone que en caso del reclamo administrativo la motivación de la resolución debe resolver todos los puntos planteados sobre la base de lo expuesto por las partes y lo que consta en el expediente, sobre el tema expone Gutiérrez: “En este sentido, la argumentación del acto debe mostrar que han sido debidamente tomados en cuenta los alegatos de las partes y que el conjunto de pruebas ha sido analizado. Asimismo, la motivación demuestra a las partes que han sido oídas [...]”.¹⁹² Por tanto, la motivación no implica un mero relato de prescripciones normativas, sino un análisis de pertinencia con las circunstancias fácticas que existen en el proceso, y por tanto de lo solicitado por el reclamante.

Es importante considerar que la motivación, puede ser exigida como un derecho por los reclamantes a obtener una decisión debidamente sustentada, a la vez la

¹⁹¹“Para que determinada resolución se halle correctamente motivada es necesario que la autoridad que tome la decisión exponga las razones que el derecho le ofrece para adoptarla. Dicha exposición debe hacérsela de manera razonable, lógica y comprensible, así como demostrar como los enunciados normativos se adecuan a los deseos de solucionar los conflictos presentados. Una decisión razonable es aquella fundada en los principios constitucionales. La decisión lógica, por su lado, implica coherencia entre las premisas y la conclusión, así entre ésta y la decisión. Una decisión comprensible, por último debe gozar de claridad en el lenguaje, con miras a su fiscalización por parte del gran auditorio social, más allá de las partes en conflicto. De esta forma, al momento de fundamentar una resolución o una decisión, es imperativa la existencia de los tres requisitos antes citados, puesto que el objeto de la motivación es que de manera ordenada, clara y lógica se establezcan los elementos de convicción, que serán la directrices para tomar la decisión en un caso en particular” Ecuador, Corte Constitucional, [Sentencia No. 092-13-SEP-CC, caso No. 0538-13-EP], *Registro Oficial, Suplemento* No. 143, 13 de diciembre del 2013.

¹⁹² Gutiérrez Colantuono, “Administración pública, juridicidad y derechos humanos”, 153.

emisión de una decisión inmotivada genera responsabilidades en los servidores públicos, conforme lo señalan los arts. 11 y 76 numeral 7 de la norma constitucional, sobre ello la Corte Constitucional ha considerado: “[...] la garantía de la motivación opera como: i. El derecho de las personas a tener pleno conocimiento de por qué se ha tomado una decisión que les afecta directa o indirectamente; y, ii. El deber de los funcionarios públicos, cuya finalidad es principalmente limitar la discrecionalidad y excluir la arbitrariedad.”¹⁹³

Por tanto, son estos argumentos y razones expresadas en el acto resolutivo los que sustentan la decisión que tomó la autoridad tributaria, de allí que, efectivamente el que no se incorporen estos sustentos de las decisiones adoptadas al acto administrativo conlleva que se vulneraría una de las más importantes garantías del derecho a la defensa dentro del reclamo tributario, y en consecuencia el efecto sea la nulidad del acto, pues corresponde a la autoridad administrativa demostrar que la resolución adoptada contiene un ejercicio racional plenamente justificado y fundado en el marco del ordenamiento jurídico.

La Corte Nacional de Justicia ha señalado al respecto: “La motivación no es un requisito de carácter formal sino es un elemento de fondo e indispensable que debe contenerse en todo acto de la administración pública. Se constituye en un controlador de la discrecionalidad de los funcionarios y empleados públicos”.¹⁹⁴ En este sentido, bien puede afirmarse que la motivación evita el abuso de poder,¹⁹⁵ pero al mismo tiempo otorga la posibilidad al reclamante de conocer los motivos que llevaron a tomar determinada decisión a la Administración tributaria.

3.1.13. Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos:

La facultad que tiene un contribuyente de recurrir de la resolución de un acto determinativo, implica precisamente que en el procedimiento del reclamo tributario se deban aplicar las garantías del debido proceso; no obstante, el derecho de

¹⁹³ Ecuador, Corte Constitucional, [Sentencia No.231-14-SEP-CC, caso No. 0589-13-EP], *Registro Oficial, Suplemento*, 423, 23 de enero de 2015.

¹⁹⁴ Ecuador, Corte Nacional de Justicia, Gaceta Judicial año CXIII, serie XVIII, No. 13. pág. 5609, Quito, 16 de abril del 2014.

¹⁹⁵ Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-204/12, < <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2011/C-632-11.htm> > Consulta: 29 de octubre, 2015: “La motivación de los actos administrativos proviene del cumplimiento de preceptos constitucionales que garantizan que los particulares tengan la posibilidad de contradecir las decisiones de los entes públicos ante las vías gubernativa y judicial, evitando de esta forma la configuración de actos de abuso de poder. De esta forma, le corresponde a la administración motivar sus actos y a los entes judiciales decidir si tal argumentación se ajusta o no al ordenamiento jurídico”.

impugnar no se agota con la resolución de la Administración Tributaria que acepte o niegue el reclamo, pues apenas ha ejercido un reclamo en la vía administrativa, queda aún por agotar el recurso de revisión, que no suspende la acción de cobro del acto determinativo, en sede administrativa; y, la vía judicial.

De allí la posibilidad de cuestionar una resolución, pues como hemos dicho, la resolución al reclamo administrativo sigue siendo un acto administrativo, realizado por el funcionario competente; sin embargo, este acto realizado puede estar afectado de ilegalidad o cualquier otro defecto que afecte al acto, aun y cuando se respeten las garantías del debido proceso, es posible que la decisión a que llegue la autoridad administrativa sea errada, lo que posibilita impugnar la decisión en sede judicial.

Respecto del derecho a impugnar una resolución devenida por un reclamo tributario, este consta en el art. 220 del Código Tributario, y en este caso debe realizarse ante los tribunales de lo contencioso tributario, para lo cual el administrado debe afianzar; sobre el tema el art. 173 de la Constitución señala que existen dos vías para impugnar un reclamo, en sede administrativa y en sede judicial, como hemos analizado con anterioridad, consideramos que el reclamo en sede administrativa por el efecto suspensivo que tiene, es la única opción eficaz con que cuenta un contribuyente en sede administrativa, pues el recurso de revisión –recurso extraordinario– en materia tributaria, procede sólo respecto de un acto administrativo, firme y ejecutoriado. Es así que a nuestro criterio con el reclamo tributario se agotan en sede administrativa las posibilidades de impugnar el acto determinativo, quedando sólo la vía judicial.

Dentro del procedimiento contencioso tributario se procederá entonces a ejercer el derecho a la impugnación de la resolución de reclamo tributario, con ello se garantiza el debido proceso, en este aspecto señala Gutiérrez C.: “la exigencia de que el individuo cuente con la posibilidad de someter la decisión final de las autoridades administrativas al control de un tribunal en los términos del art. 6, significa que la jurisdicción de aquel permita la determinación de todos los elementos en juego, tanto cuando refieran a cuestiones de derecho como de hecho”.¹⁹⁶ No obstante, consideramos que el hecho de afianzar, dispuesto en el Código Tributario para acceder al órgano judicial es restrictivo del principio de tutela

¹⁹⁶ Gutiérrez Colantuono, “Administración pública, juridicidad y derechos humanos”, 84.

judicial efectiva,¹⁹⁷ pues condiciona su acceso, ya aun cuando se califique la demanda, si no afianza el acto impugnado queda firme y se ordena el archivo del proceso.

Por su parte, el hecho de que el Servicio de Rentas Internas haya regulado mediante resoluciones los derechos de los contribuyentes, implica un reconocimiento del acatamiento de la Administración a los procedimientos señalados en la norma legal, por una parte, estos derechos de los contribuyentes no hacen más que reproducir en cierta forma el derecho al debido proceso que hemos analizado con anterioridad, implican por tanto una aplicación directa de la norma constitucional en procedimientos administrativos, en la parte en la que no están normados por la Constitución e inclusive se permiten ampliar las nociones de debido proceso y derecho a la defensa. A su vez, buscan por una parte constituir un límite al eventual ejercicio arbitrario del ente tributario, de tal manera que ampliar y desarrollar las garantías del derecho a la defensa, asegura que el procedimiento se realice bajo el total respeto de derechos y garantías constitucionales, lo que constituye una interpretación garantista de los derechos constitucionales, en el sentido que más favorezca la plena vigencia de los derechos de los sujetos pasivos.

Sin embargo, a nuestro criterio, la no sujeción de la autoridad administrativa a los Derechos del Contribuyente, no necesariamente supondría una vulneración de derechos constitucionales, dado que, mientras la Administración adecue su actuación a las normas del debido proceso y a la norma legal, no existe vulneración de derechos constitucionales, pero si un retroceso en la aplicación del principio de favorabilidad pro civitas. Por otra parte, la vulneración de las normas del debido proceso dentro del reclamo tributario, o su no aplicación, por parte del ente administrativo, sí que supone un atentado grave a los derechos de los contribuyentes, consecuentemente representa una vulneración al principio de seguridad jurídica a que tienen derecho los contribuyentes por mandato constitucional.

¹⁹⁷ Si bien es cierto, dentro de la acción de inconstitucionalidad al afianzamiento, la Corte Constitucional considero que una vez calificada la demanda debe afianzarse y que esto no se opone al principio de tutela judicial efectiva, en una parte de su sentencia, señala de manera expresa: “En consecuencia, esta Corte considera que el inciso final de la norma consultada, tal y como está planteada, contraviene el artículo 75 de la Constitución de la República, pues la obligación de rendir caución para acceder a la justicia no es compatible con los principios constitucionales señalados a lo largo de esta sentencia, pues se estaría desechando sin más las demandas que se presenten sin el cumplimiento de este requisito establecido en el Código Tributario. Se insiste en la imposibilidad de condicionar el acceso a la administración de justicia a la consignación de un determinado valor por concepto de caución”. Ecuador, Corte Constitucional, [Sentencia No. 030-SNC-CC, caso No. 0056-10-CC], *Registro Oficial, Suplemento*, No. 359, 10 de enero de 2011.

De lo anterior, concluimos que no todas las garantías del derecho a la defensa son aplicables al ámbito del reclamo tributario, pues por su naturaleza y regulaciones infra constitucionales, algunas garantías no pueden aplicarse por requerir un desarrollo legal que permita su efectiva aplicación; sin embargo, no podemos afirmar que ello obste la aplicación directa de las normas constitucionales, punto que analizaremos un poco más adelante.

3.2. De la aplicación directa de la Constitución a la necesidad de adecuación de las normas del Código Tributario respecto al derecho a la defensa de los sujetos pasivos en los reclamos tributarios

La norma constitucional posee la característica de ser de aplicación directa e inmediata, Julio César Trujillo considera que las normas del debido proceso son de aplicación directa, pues de ellas derivan derechos y obligaciones y que no es necesaria una ley que los desarrolle, para que se invoque el respeto a los derechos y garantías, implica además que por este motivo, las autoridades públicas pueden sustentar sus resoluciones o fallos en los preceptos constitucionales aún a falta de ley.¹⁹⁸

En concordancia con lo anterior, hemos señalado que dentro del procedimiento del reclamo tributario es posible afirmar que son aplicables las normas del debido proceso en la garantía del derecho a la defensa, por aplicación directa de la norma constitucional aun y cuando no estén desarrolladas en normas legales, pero esto debe entenderse respecto de los sujetos pasivos y con el objeto que la resolución que emane del ente administrativo garantice los derechos del contribuyente; más aún, el Servicio de Rentas Internas, como parte de la Administración tributaria central, ha acogido y desarrollado principios del derecho a la defensa en sus procedimientos, entre ellos, el reclamo administrativo, no obstante, consideramos del estudio

¹⁹⁸ “que son de aplicación directa significa que de ellas derivan derechos y obligaciones para sus destinatarios, e inmediata quiere decir que no es necesaria la mediación de una ley que los desarrolle para que la persona demande el respeto a los derechos y garantías que le corresponden o la reparación de los perjuicios causados por su violación y que, por lo contrario, esa demanda puede fundamentarla en lo que, al respecto, establezca la Constitución y que las autoridades deben sustentar en ellas sus resoluciones según el arto 18, inciso primero, cuando de derechos y garantías se trate. Además, por esta misma razón, o sea por tratarse de normas jurídicas de aplicación directa e inmediata, las autoridades públicas, de cualquier género o especie y nivel, en cualquier asunto y no solo en materia de derechos y garantías, pueden sustentar sus resoluciones o fallos en los propios preceptos constitucionales aún a falta de ley; ésta tesis la comparte el Tribunal Constitucional (Caso No. 213-2000-RA, Gaceta Constitucional No. 2)” Julio César Trujillo Vásquez, “La fuerza normativa de la Constitución ecuatoriana actual”, En Foro: Revista de derecho; No. 3, (Primer semestre 2004): 89-108.

realizado, que existen temas en los que aun la Administración goza de ciertas prerrogativas a su favor que colocan en situación de desventaja a los reclamantes.

Sin embargo, y pese a estos avances el procedimiento del reclamo administrativo si bien es una vía sencilla y gratuita para la impugnación de un acto determinativo, adolece de la imparcialidad de la autoridad llamada a resolverlo. Pues al mismo tiempo, quien dictó el acto determinativo será quien atienda el reclamo a ese acto determinativo, considerando que las normas del derecho a la defensa no tienen un desarrollo infra constitucional, y que las que actualmente rigen el reclamo administrativo sí generan ciertas prerrogativas a favor de la Administración, por ello para garantizar la imparcialidad parecería que no es suficiente actuar conforme a la norma legal, requiere a nuestro criterio de la aplicación directa de la norma constitucional respecto del derecho a la defensa del reclamante, pues recordemos que la actividad del ente tributario es reglada; sin embargo, aun así, esto no sería suficiente pues la imparcialidad es sólo una parte de las garantías del derecho a la defensa.

Por otra parte la discrecionalidad que tiene el ente administrativo frente al término probatorio de hasta 30 días que señala el art. 129 del Código Tributario, que puede ser fijado por la autoridad, ser menos o simplemente no abrirse, constituye otra potestad que a nuestro criterio, constituye una prerrogativa a favor de la Administración que coloca en una condición de desigualdad al contribuyente; en su defecto, si aperturado el término de prueba, por un plazo inferior a 30 días, sólo le cabe al reclamante solicitar la ampliación del plazo, que bien puede ser aceptada como negada por parte de la autoridad administrativa, no existe, por tanto, recurso frente a este procedimiento administrativo.

En este mismo sentido, el art. 129 del Código Tributario establece que el plazo probatorio dentro del reclamo tributario está ligado a la importancia o complejidad del caso; en este caso la razonabilidad del plazo, como lo hemos señalado con anterioridad, hace relación a la posibilidad de alcanzar la tutela efectiva del derecho del contribuyente, que hace necesario un equilibrio entre la celeridad del reclamo administrativo y el retraso o apuro que implique llegar a conclusiones inadecuadas; ciertamente, no existen reglas que determinen cuando un caso reviste de importancia o complejidad, pero lo que sí es evidente es que esta calificación recae en el ámbito de la Administración para otorgar un determinado plazo probatorio; sin embargo, es importante considerar lo que aparentemente es una

paradoja, si un caso es importante o complejo, a criterio del ente administrativo, con mayor razón el reclamo debería resolverse en menor tiempo.¹⁹⁹

Por otra parte y respecto de los medios probatorios, dentro del reclamo administrativo, surgen ciertas dudas, si bien a criterio de José Vicente Troya Jaramillo: “todas las pruebas actuadas prestan mérito”,²⁰⁰ no obstante, haciendo un análisis más profundo, no todos los medios de prueba son aplicables al ámbito del reclamo administrativo. Tal es el caso de dictámenes de peritos, grabaciones magnetofónicas, inspección judicial, entre otras, que por su naturaleza sólo pueden ser ordenadas por jueces, aún y cuando puedan ser solicitadas dentro del procedimiento por el reclamante, pero esta petición enfrenta dos situaciones, que la Administración considere que no son pertinentes o idóneas para la demostración de lo alegado por el contribuyente, o que en su defecto, no las ordene por considerar que no son aplicables a los procedimientos administrativos.

Al respecto es necesario recalcar, que como hemos señalado antes, en el ejercicio del derecho a la defensa, los medios a través de los cuales ejerce su derecho el sujeto pasivo, no son absolutos,²⁰¹ sino de su función legal de demostrar la verdad de las pretensiones del peticionario, pues no siempre será posible actuarlas dentro del procedimiento y bajo los lineamientos procesales de la normativa tributaria ecuatoriana, esto con el fin de garantizar el debido proceso en resguardo de los derechos del contribuyente y enmarcar la actuación de la administración tributaria dentro de la norma constitucional, esto no es un óbice para permitir que se realicen aquellas pedidas por el contribuyente en ejercicio de su derecho a la defensa que considere aporten a su tesis. La discrecionalidad de la prueba que tiene la administración le lleva a que pueda negarlas de plano, sin que pueda ser oponible su decisión pues como hemos explicado con anterioridad no está obligada a comunicar al reclamante sino en la resolución, pues no existe fase procesal de contradicción de prueba.

Es decir, tanto de aquellas pruebas que puede ordenar de oficio la Administración, como de aquellas negativas a actuar las solicitadas por el reclamante, no existe regulación legal que permita conocerlas o menos aun que

¹⁹⁹ Gutiérrez Colantuono, “Administración pública, juridicidad y derechos humanos”, 147.

²⁰⁰ Troya Jaramillo “Manual de Derecho Tributario”, 272.

²⁰¹ Al respecto citaremos esta sentencia: “Es cierto que, en principio, es correcto el procedimiento de aplicar supletoriamente las normas del Código Federal de Procedimientos Civiles a los procedimientos administrativos federales, pero ello debe hacerse en la forma adecuada a tales procedimientos”. México, Semanario Judicial de la Federación, Registro No. 256 259.

permita contradecirlas. Tampoco existe la posibilidad de que el contribuyente conozca respecto de los informes solicitados por el ente administrativo o la posibilidad de contradecirlos; esto también es evidente si solicitado dentro del plazo probatorio, documentación a favor del administrado, el tercero a quien se le ha requerido no los remite, sin perjuicio de lo cual seguirá decurriendo el plazo y aun sin contar con esa documentación se resolverá el reclamo.

La limitación por otra parte a revisar los expedientes in situ, en reemplazo de la falta de notificación de ciertas actuaciones o documentos ingresados presupone que el administrado deba concurrir personalmente a verificar el estado del procedimiento, lo cual implica un seguimiento constante del caso por una parte y por otra en costos al administrado, pues la Administración tributaria no necesariamente tiene oficinas en todos los cantones del país, constituyen también limitaciones del derecho a la defensa del administrado dentro del reclamo tributario.

En este punto y luego de revisar que la aplicación directa de la norma constitucional de acuerdo al art. 426, constituye un precepto de obligatorio acatamiento, vemos en la práctica que la misma tiene limitaciones legales, pues el procedimiento del reclamo tributario está regido por principios y normas que limitan la actuación del reclamante y de la autoridad administrativa, de manera que pretender la aplicación de todas las garantías del derecho a la defensa en estos procedimientos puede tener un efecto adverso, pues por una parte si bien se pretende tutelar los derechos de los contribuyentes, por otra parte al no estar regulado permitiría una mayor discrecionalidad, que podría desembocar en arbitrariedad a la Administración dentro del procedimiento, por tanto no consideramos que la solución sea la aplicación directa de la norma constitucional.

No obstante de ello, consideramos que si bien no son aplicables todas las garantías del derecho a la defensa, sí son aplicables aquellas que más favorezcan los derechos del reclamante; es interesante el criterio emitido por el Tribunal Constitucional de Perú²⁰² en el sentido de que el hecho de que un acto se sustente en

²⁰²Perú, Tribunal Constitucional, [Sentencia del Tribunal Constitucional de Perú, EXP. N.º 3741-2004-AA/TC], < <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/03741-2004-AA.html> > Consulta: 02 de noviembre, 2015. “[...] El Tribunal Constitucional no comparte el argumento de la emplazada, puesto que el hecho de que un acto se sustente en una norma o reglamento no le otorga necesariamente naturaleza constitucional, ni descarta la posibilidad de que este Colegiado efectúe el control jurisdiccional. Esta tesis es, en todo caso, contraria al Estado Democrático, donde rige el principio del control jurisdiccional de la administración y en el que, desde luego, el parámetro de control, como ya ha quedado dicho, no es la Ley ni el reglamento, sino la Constitución.

una norma o reglamento no le otorga necesariamente naturaleza constitucional, y del sometimiento de la actuación administrativa a reglas previamente establecidas, las cuales no pueden significar restricciones a las posibilidades de defensa del administrado²⁰³; lo que nos lleva a considerar que deberían aplicarse garantías básicas dentro de la fase de prueba del reclamo tributario que permitan al menos la contradicción y la razonabilidad del plazo a favor del administrado.

Ibíd., “El debido procedimiento en sede administrativa supone una garantía genérica que resguarda los derechos del administrado durante la actuación del poder de sanción de la administración. Implica, por ello, el sometimiento de la actuación administrativa a reglas previamente establecidas, las cuales no pueden significar restricciones a las posibilidades de defensa del administrado y menos aún condicionamientos para que tales prerrogativas puedan ser ejercitadas en la práctica”.

²⁰³Ibíd., “El debido procedimiento en sede administrativa supone una garantía genérica que resguarda los derechos del administrado durante la actuación del poder de sanción de la administración. Implica, por ello, el sometimiento de la actuación administrativa a reglas previamente establecidas, las cuales no pueden significar restricciones a las posibilidades de defensa del administrado y menos aún condicionamientos para que tales prerrogativas puedan ser ejercitadas en la práctica”.

Conclusiones

Analizada la normativa tributaria ecuatoriana, podemos concluir, conforme a las reflexiones señaladas, que el único medio de impugnación que le asiste a un contribuyente para suspender la acción de cobro frente a un acto determinativo, es el reclamo tributario. Esta herramienta procedimental es presentada ante la misma autoridad que emitió el acto a impugnar, esto, ante ausencia de previsión del recurso de reposición y ante el efecto no suspensivo del recurso de revisión.

El procedimiento del reclamo regulado en el Código Tributario, si bien en la época en la que entró en vigencia constituyó un gran avance legislativo, en la actualidad no se adecúa a la debida observancia de todos los derechos y garantías que en favor del administrado contribuyente rigen desde la vigencia del actual régimen constitucional.

Si bien el reclamo tributario es una actividad reglada, no es menos cierto que al resolverlo, la autoridad tributaria está obligada por una parte a revisar si el acto determinativo se rigió a las normas constitucionales y legales vigentes, y por otra parte, de asegurar que en su propio procedimiento se respeten los derechos del contribuyente al debido proceso, pues todo acto administrativo que se emita al finalizar un procedimiento debe haber permitido un correcto ejercicio a la defensa.

El debido proceso como derecho y garantía constitucional, contemplado en el art. 76 de la Constitución, es aplicable a procedimientos administrativos, toda vez que en todos los procesos y procedimientos donde se determinen y decidan sobre derechos y obligaciones de los administrados, debe tutelarse el derecho a la defensa. Esto implica el cumplimiento de todas aquellas condiciones que señala la norma constitucional, limitando las prerrogativas creadas en la norma a favor de la Administración y permitiendo el debido equilibrio entre la voluntad administrativa y los derechos de los contribuyentes.

Dentro de los procedimientos administrativos el debido proceso y la garantía del derecho a la defensa, se identifican con el cumplimiento de las normas legales en la secuencia de actos que culminan con una resolución por parte de la Administración; por una parte, para asegurar la legitimidad y validez del acto administrativo; y, por otra parte, asegurar el derecho a la defensa de los

administrados, que impida su indefensión y evitar la arbitrariedad del ente administrativo.

No obstante de ello, consideramos que no todas las garantías del derecho a la defensa son aplicables a los procedimientos administrativos dada su naturaleza; así, es evidente que en aplicación de la norma constitucional los administrados dentro de procedimientos administrativos gozan del derecho a no ser privados de su derecho a la defensa; contar con el tiempo y los medios para la preparación de la defensa; ser escuchados en el momento oportuno y en igualdad de condiciones; los procedimientos serán públicos y se garantiza el acceso a los documentos y actuaciones del procedimiento; ser asistidos por un abogado de su elección o defensor público; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra; no ser juzgados más de una vez por la misma causa y materia; ser juzgados por una autoridad independiente, imparcial y competente; derecho a contar con resoluciones motivadas; y, finalmente, el derecho a recurrir de la resolución. Estas garantías en el ámbito administrativo se encuentran desarrolladas en su mayor parte en la norma infra constitucional, de allí que su omisión provocaría la indefensión del contribuyente.

En el ámbito tributario en específico, es innegable que siendo un procedimiento administrativo, las garantías del debido proceso y derecho a la defensa son aplicables al reclamo tributario, por cuanto en los actos que emite la Administración tributaria se determinan derechos y obligaciones de los contribuyentes. Es evidente que la norma constitucional posee la característica de ser de aplicación directa e inmediata, sin que sea necesaria una ley que los desarrolle, y aun y cuando se hayan desarrollado en una resolución, como la que hemos analizado del Servicio de Rentas Internas, no obstante consideramos, del estudio realizado, que existen temas en los que aún la Administración goza de ciertas prerrogativas a su favor que colocan en situación de desventaja a los reclamantes.

Ya para la Corte IDH existen garantías mínimas del debido proceso, y que son aplicables a procedimientos administrativos; sin embargo, del análisis normativo que hemos realizado, encontramos que de acuerdo a la norma constitucional algunas de las garantías del derecho a la defensa se aplican por mandato legal al procedimiento del reclamo tributario; otras no se aplican, ya sea porque no existe un desarrollo legal –lo cual insistimos no debería constituir un óbice, pero en la práctica

parecería que sí lo constituye al menos a criterio de la Administración–, y otras porque por su naturaleza no son aplicables en el ámbito del reclamo tributario.

Entre aquellas garantías que son aplicables al reclamo tributario están aquellas relacionadas a contar con un abogado dentro del procedimiento, el derecho a no ser interrogado, no ser juzgado por tribunales de excepción.

Sin embargo, existen garantías que al no estar reguladas no permiten en la realidad su aplicación plena en los procedimientos tributarios de reclamo, precisamente porque dentro de ellos la Autoridad tributaria goza de facultades discrecionales frente al contribuyente. Precisamente del estudio podemos concluir que el principio de igualdad de armas respecto de la apertura de prueba, los medios probatorios, razonabilidad del plazo y contradicción de pruebas, son aspectos en los que las garantías del derecho a la defensa no se aplican directamente, porque la misma norma que regula los reclamos tributarios le otorga potestades por sobre el contribuyente que puede provocar indefensión, y con ello vulnerar sus derechos.

Recomendaciones

Luego del análisis realizado es necesario considerar que dentro del reclamo tributario, algunas de las garantías del derecho a la defensa que deberían ser de aplicación directa e inmediata, no son aplicables, por no estar reguladas en las normas infra constitucionales, a pesar del mandato del art. 11 de la norma constitucional, de allí que se requiere la actualización de las normas que regulan el reclamo contenidas en el Código Tributario de acuerdo con el actual esquema constitucional.

Así, en la normativa tributaria deberían regularse de manera clara los parámetros bajo los cuales se otorgue un plazo razonable para aperturar el tiempo de prueba, que consta en el art. 129 del Código Tributario, de manera que esto permita al contribuyente contar con el tiempo suficiente para actuar aquellos medios probatorios de los que se crea asistido, pues por el momento el plazo del término de prueba es discrecional de la Administración tributaria, de acuerdo a la importancia o complejidad del caso, sin que exista posibilidad de recurrir de esa decisión por parte del contribuyente.

Por otra parte, debe permitirse a los contribuyentes contradecir aquella información que de oficio puede solicitar la Autoridad tributaria a otras instituciones, normada en el art. 126 del Código Tributario; en este mismo sentido, debe normarse la posibilidad del contribuyente de ser notificado con la providencia en la que se requiere esa información a las instituciones como ser informada de la información proporcionada por ellas a la Administración con el fin de que el contribuyente pueda ejercer su derecho a la contradicción.

De igual manera, y conforme lo normado en el art. 127 del Código Tributario, debe reformarse en el sentido de que si los informes han sido solicitados de oficio por el ente tributario, debe eliminarse la posibilidad de que la Administración emita la resolución del reclamo tributario, sin que se cuente con estos informes debidamente contradichos, con el fin de garantizar el derecho a la defensa de los reclamantes.

Respecto de la audiencia regulada en el art. 130 del Código Tributario, debe reformarse a fin de que la audiencia sea obligatoria y no quede a discreción del ente administrativo, permitiendo la intermediación en el reclamo tributario, y dando la posibilidad de ser escuchado por la autoridad encargada de resolver el reclamo, una vez se hubiesen reunido todos los elementos de convicción necesarios y a manera de conclusión del trámite que según conocemos, posee un carácter investigativo.

Es importante considerar reformar el art. 125 del Código Tributario, de manera que se pueda obtener y no sólo acceder a la información de los documentos aportados al proceso y de conocer los motivos por los cuales el ente administrativo puede negar la audiencia o realizar las diligencias probatorias solicitadas por el reclamante.

En concordancia con lo anterior es necesaria una reforma al art. 128 del Código Tributario, debido a que una vez que entre en vigencia el Código Orgánico General de Procesos, es necesario adecuar el procedimiento del reclamo tributario a los medios probatorios que señala este cuerpo legal, en el cual predomina el sistema oral, al contrario del reclamo tributario en el que predomina el sistema escrito. Por lo que, con el fin de evitar conflictos, es necesario armonizar las disposiciones del reclamo tributario a la actual normativa.

Bibliografía

Publicaciones:

- Alessandri Rodríguez, Fernando. “Los recursos procesales”. Santiago de Chile: Imprenta Díaz, 1937.
- Andrade Ubidia, Santiago. “La nueva Constitución del Ecuador, Estado derecho e Instituciones”. Quito: Corporación Editora Nacional Andina, Universidad Andina Simón Bolívar, 2009.
- Ataliba, Gerardo. “Hipótesis de incidencia tributaria”. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987.
- Bandeira De Mello, Celso Antonio. “Curso de Derecho Administrativo”. México: Editorial Porrúa, 2006.
- Cepal. “La hora de la desigualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir”. Santiago: Cepal, 2010.
- Corte IDH. “El Acceso a la justicia como garantía de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Estudio de los Estándares fijados por el Sistema Interamericano de Derechos Humanos”. S.l.: OEA, 2007.
- Delgado García, Ana María y Cuello Rafael Oliver. “Los procedimientos en el ámbito tributario”. Barcelona: Editorial UOC, 2008.
- Diez-Picazo Giménez, Ignacio. “Artículo 24 Garantías Procesales, Comentarios a la constitución española de 1978”. Tomo III, dirigida por Oscar Alzaga Villaamil, Manuel Aragón Reyes. Madrid: Edersa, 1996.
- Dromi, Roberto. “Derecho Administrativo”
^ <http://uaiderechoadministrativo.wikispaces.com/file/view/TRATADO%20DE%20DER%20ADMIN%20DROMI.pdf/419922716/TRATADO%20DE%20DER%20ADMIN%20DROMI.pdf>^ . Consulta: 10 de enero, 2015.
- Osvaldo Alfredo Gonzaíni. “La ciencia del derecho procesal constitucional” en Eduardo Ferrer Mac-Gregor, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, coord., tomo I, Teoría General del Derecho Procesal Constitucional, El Derecho Procesal Constitucional como Ciencia. México: UNAM; Instituto Mexicano de Derecho Procesal Constitucional, Marcial Pons, 2008.

- Esparza Leibar, Iñaki. "El Principio del Proceso Debido". Barcelona: José María Bosch Editor, 1995.
- García de Enterría Eduardo; Fernández Tomás-Ramón. "Curso de Derecho Administrativo II". Décimo tercera edición, Navarra: editorial Arazandi S A, 2006.
- Giuliani Fonrouge, Carlos. "Curso de derecho financiero, tomo I. Buenos Aires, Depalma, 1984.
- Gordillo, Agustín A. "Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas". Tomo 5. Primeras obras. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2012.
- . Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas. Tomo 7. El derecho administrativo en la práctica. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2013.
- . Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas. Tomo 8. Teoría general del derecho administrativo. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2013.
- . Tratado de Derecho administrativo y obras selectas. Tomo 2. La defensa del usuario y del administrado. Buenos Aires: Fundación de Derecho administrativo, 2014.
- . Tratado de Derecho administrativo y obras selectas. Tomo 3. El acto administrativo". Buenos Aires: Fundación de Derecho administrativo, 2011.
- Gotlib, Gabriel. "El Procedimiento Tributario". Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003.
- Gutiérrez Colantuono, Pablo Ángel. "Administración pública, juridicidad y derechos humanos". Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2009.
- Hauriou, Maurice. "Derecho Administrativo y Derecho Público". Colección Grandes Maestros del Derecho Administrativo. Volumen I. México: Editorial Jurídica-Universitaria, 2007.
- Herencia Carrasco, Salvador. "Sistema interamericano de protección de los derechos humanos y derecho penal internacional". Montevideo: Grupo Latinoamericano de Estudios sobre Derecho Penal Internacional, Konrad - Adenauer - Stiftung e V., 2010.
- Hunter Ampuero, Iván. "La iniciativa probatoria del juez y la igualdad de armas en el proyecto de Código Procesal Civil", en: Revista Ius et Praxis, Universidad de Talca - Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales año 17, N° 2, 2011.

- Jarach, Dino. "Finanzas públicas y derecho tributario". Buenos Aires, AbeledoPerrot, 1999.
- Jaramillo Ordoñez, Herman. "Manual de Derecho Administrativo", (Loja: Editorial Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Nacional de Loja, 1999), 335.
- Landa Arroyo, César. "Debido proceso y tutela jurisdiccional". En: Pensamiento Constitucional. Lima, número 8, 2001.
- Mejía Salazar, Álvaro R. "Los medios de impugnación ante el proceso y procedimiento contemporáneo", Quito: Ediciones Legales, 2013.
- . "Diccionario de Derecho Tributario". Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones CEP, 2012.
- . "Los Recursos Administrativos, Naturaleza jurídica y aplicación en materia tributaria". 2ª ed. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013.
- Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos. "La caducidad en los actos de determinación de la obligación tributaria de la administración y su tratamiento en la legislación ecuatoriana", en Foro: Revista de Derecho No. 11, (I semestre 2009).
- . "El poder tributario municipal en el Ecuador". Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Ediciones Abya-Yala, Corporación Editora Nacional, 2010.
- Morales Tobar. "Marco, Manual de Derecho Procesal Administrativo". Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2010.
- Moreno Catena, Víctor. "La defensa en el proceso penal". Madrid: Civitas, 1982.
- Murcia Ballén, Humberto. "Recurso de Casación Civil". Santa Fe de Bogotá: El Foro de la Justicia, 1983.
- Pérez Royo, Fernando. "Curso de derecho tributario". Barcelona: Marcial Pons, 2002.
- Picó y Junoy, Joan. "Las garantías constitucionales del proceso". Barcelona: J.M. Bosch Editor, 2002.
- Plazas Vega, Mauricio. "Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, tomo II, Derecho Tributario, 2ª ed. Bogotá: Editorial Temis, 2005.
- Rodríguez Lobato, Raúl. "Definitividad del procedimiento administrativo fiscal". En Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Universidad Nacional Autónoma de México Distrito Federal, México. vol. XXXIV, No. 100, enero - abril, 2001.

- Sagiüés, Néstor Pedro. “El procedimiento administrativo”. En Perspectivas constitucionales, Procedimiento y justicia administrativa en América Latina. (México: Konrad Adenauer – Stiftung e. V., 2009.
- , “Elementos de Derecho Constitucional”. Volumen 2. Buenos Aires: Astrea, 1993.
- Schick, Walter. “El procedimiento en el derecho tributario”. En Amatucci, Andrea. Tratado de Derecho Tributario. Tomo II. Bogotá: Temis, 2001.
- Servicio de Rentas Internas. “Una Nueva Política Fiscal para el Buen Vivir”. Quito: Abya-Yala, 2012.
- Sola, Juan Vicente. “Control judicial de constitucionalidad”. Buenos Aires: Abeledo – Perrot, 2001.
- Toscano Soria, Luis. “Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria”. Quito: Pudeleco Editores, 2006.
- Troya Jaramillo, José Vicente. “Manual de Derecho Tributario”. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones CEP, 2014.
- Trujillo Vásquez, Julio César. “La fuerza normativa de la Constitución ecuatoriana actual”, En Foro: Revista de derecho; No. 3, (Primer semestre 2004): 89-108.
- Valdés Costa, Ramón. “Curso de Derecho Tributario”. Buenos Aires: Depalma, 1996.
- Villegas B, Héctor. “Curso de Finanzas, Derecho financiero y tributario”. 7ª ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001.
- Wray, Alberto. “El debido proceso en la Constitución”.
 < http://www.usfq.edu.ec/publicaciones/iurisDictio/archivo_de_contenidos/Documents/IurisDictio_1/El_debido_proceso_en_la_constitucion.pdf > .Consult
 a: 21 de julio, 2015.

Normativa:

- Ecuador. Código de Procedimiento Civil. En Registro Oficial, Suplemento, No. 58. 12 de julio de 2005).
- Ecuador. Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI. En Registro Oficial, Suplemento, No. 351. 29 de diciembre de 2010.
- Ecuador. Código Orgánico General de Procesos, COGEP. En Registro Oficial, Suplemento, No. 506. 22 de mayo de 2015.

Ecuador. Código Orgánico Tributario. En Registro Oficial, Suplemento, No. 38. 14 de junio de 2005.

Ecuador. Constitución de la República del Ecuador. 2008. Quito. Asamblea Nacional, Comisión Legislativa y de Fiscalización.

Ecuador. Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, ERJAFE, Decreto Ejecutivo 2428. En Registro Oficial, No. 536. 18 de marzo de 2002.

Ecuador. Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. En Registro Oficial, Suplemento, No. 384. 24 de noviembre de 2011.

Ecuador. Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. En Registro Oficial, Suplemento, No. 405. 29 de diciembre de 2014.

Ecuador. Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social. En Registro Oficial, Suplemento, No. 847. 10 de diciembre de 2012.

Ecuador. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. En Registro Oficial, Suplemento, No. 463, codificación 26. 17 de noviembre de 2004.

Ecuador. Reglamento del Sistema Pericial Integral de la Función Judicial, Resolución del Consejo Nacional de la Judicatura 40. En Registro Oficial, Suplemento, No. 125. 28 de abril de 2014.

Ecuador. Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Decreto Ejecutivo 374. En Registro Oficial, Suplemento No. 209. 08 de junio de 2010.

Ecuador. Resolución del Servicio de Rentas Internas, 304. En Registro Oficial, No. 89. 22 de mayo de 2007.

Jurisprudencia

- **Internacional:**

Colombia. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta, Consejera Ponente: Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez, Bogotá D. C., 9 de diciembre de 2013. Ref.: 25000-23-27-000-2006-0046-01 Número Interno. 18726]. <http://bu.com.co/sites/default/files/documentos/sentencia_19-de-diciembre-2013-2.pdf> Consulta: 02 de agosto, 2015.

Colombia. Corte Constitucional. Sentencia C-632/11,
 < <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2011/C-632-11.htm>>
 Consulta: 28 de octubre, 2015.

Colombia. Corte Constitucional.Sentencia No. T-521/92,
 < <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1992/t-521-92.htm>> Consulta: 20 de mayo, 2015.

Colombia. Corte Constitucional.Sentencia T-204/12,
 < <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2011/C-632-11.htm>>
 Consulta: 29 de octubre, 2015.

Colombia. Corte Constitucional, Sentencia T-286/13, <
<http://corteconstitucional.gov.co/relatoria/2013/T-286-13.htm>> Consulta: 31
 de julio, 2015.

Corte IDH.Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá. Sentencia de 2 de febrero de
 2001. Serie C, No. 72.
 < http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_72_esp.pdf> Consulta
 : 30 de junio, 2015.

Corte IDH. Caso Barreto Leiva Vs. Venezuela. Sentencia del 14 de noviembre de
 2009. Serie 206.
 < http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_206_esp1.pdf> Consu
 lta: 14 de agosto, 2015.

Corte IDH.Caso Herrera Ulloa Vs. Costa Rica. Excepciones Preliminares, Fondo,
 Reparaciones y Costas. Sentencia de 2 de julio de 2004. Serie C, No. 107.

Corte IDH. Caso Loayza Tamayo Vs. Perú. Sentencia de 17 de septiembre de 1997.
 Serie 33.
 < http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_33_esp.pdf>
 Consulta: 30 de octubre, 2015.

Corte IDH.Valle Jaramillo y Otros v. Colombia. Sentencia de 27 de noviembre de
 2008. < http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_192_esp.pdf>
 Consulta: 31 de octubre, 2015.

México. Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito,
 Revisión Fiscal 99/70 (235/63). Prueba Pericial en El Procedimiento
 Administrativo, 7 de agosto de 1972. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco
 Suprema Corte de Justicia de la Nación México, Tribunales Colegiados de
 Circuito, Semanario Judicial de la Federación Volumen 44, Sexta Parte,

Séptima Época, Registro No. 256 259, 7 de agosto de 1972.
< <http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/Documentos/Tesis/256/256259.pdf>>

Consulta: 30 de octubre, 2015.

Perú. Tribunal Constitucional. Sentencia del Tribunal Constitucional de Perú, Exp. No. 3741-2004-AA/TC. < <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/03741-2004-AA.html>> Consulta: 02 de noviembre, 2015.

Perú. Tribunal Constitucional. Sentencia del Tribunal Constitucional de Perú. Exp. No. 2050-2002-AA/TC. <<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02050-2002-AA.html>> Consulta: 02 de julio, 2015.

- **Nacional**

Ecuador. Corte Constitucional. Sentencia No. 002-14-SEP-CC. Caso No. 0121-11-EP. En Registro Oficial, Suplemento, 184. 14 de febrero de 2014.

Ecuador. Corte Constitucional. Sentencia No. 013-10-SCN-CC. Caso No. 0041-09-CN. En Registro Oficial, Suplemento, 250. 4 de agosto de 2010.

Ecuador. Corte Constitucional. Sentencia No. 018-14-SEP-CC. Caso No. 1097-13-EP. En Registro Oficial, Suplemento, 192. 26 de febrero de 2014.

Ecuador. Corte Constitucional. Sentencia No. 024-10-SCN-CC. Caso No. 0022-2009-CN. En Registro Oficial, Suplemento, 294. 6 de octubre de 2010.

Ecuador. Corte Constitucional. Sentencia No. 024-10-SEP-CC. Caso No. 0182-09-EP. En Registro Oficial, Suplemento, 232. 9 de julio de 2010.

Ecuador. Corte Constitucional. Sentencia No. 027-09-SEP-CC. Caso No. 0011-08-EP. En Registro Oficial, Suplemento, 58. 30 de octubre del 2009.

Ecuador. Corte Constitucional. Sentencia No. 030-SNC-CC. Caso No. 0056-10-CC. En Registro Oficial, Suplemento, No. 359. 10 de enero de 2011.

Ecuador. Corte Constitucional. Sentencia No. 043-10-SEP-CC. Caso No. 0174-09-EP. En Registro Oficial, Suplemento, 661. 14 marzo, 2012.

Ecuador. Corte Constitucional. Sentencia No. 070-13-SEP-CC. Caso No. 0308-13-EP. En Registro Oficial, Suplemento, 93. 2 de octubre del 2013.

Ecuador. Corte Constitucional. Sentencia No. 076-13-SEP-CC. Caso No. 1242-10-EP. En Registro Oficial, Suplemento, 230. 22 de abril de 2014.

Ecuador. Corte Constitucional. Sentencia No. 080-12-SEP-CC. Caso No. 1299-10-EP. En Registro Oficial, Suplemento, 781. 4 de septiembre del 2012.

Ecuador. Corte Constitucional. Sentencia No. 092-13-SEP-CC.Caso No. 0538-13-EP.En Registro Oficial, Suplemento No. 143. 13 de diciembre del 2013.

Ecuador. Corte Constitucional. Sentencia No. 132-13-SEP-CC.Caso No. 1735-13-EP. En Registro Oficial, Suplemento, 184. 14 de febrero de 2014.

Ecuador. Corte Constitucional. Sentencia No. 177-12-SEP-CC. Caso No. 0696-10-EP. En Registro Oficial, Suplemento, 781. 04 de septiembre de 2012.

Ecuador. Corte Constitucional, Sentencia No. 231-14-SEP-CC. Caso No. 0589-13-EP.En Registro Oficial, Suplemento, 423. 23 de enero de 2015.

Ecuador. Corte Nacional de Justicia. Gaceta Judicial año CXIII. Serie XVIII. No. 13. Quito, 16 de abril del 2014.

Ecuador. Corte Nacional de Justicia. Sala de lo Contencioso Tributario.Expediente de Casación, 15. En Registro Oficial, Suplemento, 135. 26 de abril del 2011.

Ecuador. Corte Nacional de Justicia. Sala de lo Contencioso Tributario. Expediente de Casación, 26. En Registro Oficial Suplemento, 141. 4 de mayo de 2011.

Ecuador. Tribunal Constitucional. Resolución del Tribunal Constitucional, 649. Caso No. 0649-05-RA. Registro Oficial, Suplemento, 364. 26 de septiembre del 2006.

Ecuador. Gaceta Judicial. Año CXIII. Serie XVIII, No. 13. Quito. 16 de abril de 2014.